

Expediente: 31/2002

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria.

Dictamen: 28/2002, de 10 de junio

DICTAMEN

En Pamplona, a 10 de junio de 2002,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; y los Consejeros don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, que actúa como Consejero-Secretario,

siendo Ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación y tramitación de la consulta

El día 9 de mayo de 2002 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora LFCN), se recaba dictamen preceptivo, a tenor de lo dispuesto por el artículo 16.1 de dicha Ley Foral, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión de 29 de

abril de 2002, según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Orden Foral 25/2002, de 23 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el proyecto de Decreto Foral mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.
2. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 23 de abril de 2002, sobre el contenido del proyecto de Decreto Foral.
3. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 23 de abril de 2002, relativo a las modificaciones introducidas en el texto del proyecto publicado en el Boletín Oficial de Navarra.
4. Texto del proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria.
5. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, de 3 de mayo de 2002, relativo a la remisión del proyecto al Consejo de Navarra.

La documentación aportada se ajusta en términos generales a lo ordenado en el artículo 28 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo de Navarra (ROFCN), con excepción de la remisión de dos copias autorizadas del proyecto de reglamento sometido a consulta, sin acompañarse tampoco los antecedentes y bibliografía que hayan servido para la redacción del proyecto de disposición reglamentaria.

I.2ª. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo de del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

Se somete a consulta del Consejo de Navarra el proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria. El dictamen se solicita al amparo del artículo 16.1 de la LFCN, según redacción dada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, en cuya virtud el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en los proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones. El carácter de dictamen preceptivo, en virtud del artículo señalado, se refleja en el Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda de 3 de mayo de 2002.

El artículo citado establece el dictamen preceptivo del Consejo de Navarra para los proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones, por lo que, con independencia de los diversos criterios doctrinales al respecto, la determinación de tal carácter ha de realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el mencionado precepto y atendiendo a la noción de “reglamento ejecutivo” fijada por la jurisprudencia referida precisamente a igual trámite consultivo (STS de 22 de octubre de 1981 y STC 18/1982, de 4 de mayo, fundamento jurídico 4º).

El proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria, se dicta en ejecución y desarrollo de lo dispuesto, entre otros preceptos, por el artículo 142 y la disposición adicional sexta de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (desde ahora LFGT), por lo que procede emitir dictamen preceptivo de acuerdo con lo previsto por el citado artículo 16.f) de la LFCN.

II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la Disposición Adicional 1ª de la CE, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico.

Es indiscutible, por tanto, la competencia de la Comunidad Foral para regular no sólo los tributos en particular, sino también las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos ellos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

El derecho a la devolución de los ingresos indebidos y la impugnación de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, de los actos de repercusión tributaria y de las retenciones o ingresos a cuenta, son instituciones reguladas por la LFGT, cuya disposición final segunda autoriza al Gobierno de Navarra a dictar las normas necesarias para el desarrollo y ejecución de la misma.

Además de esta habilitación genérica, el apartado 2 del artículo 142 de la LFGT establece que “por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 59 de esta Ley Foral, mediante compensación”.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (desde ahora LFGACFN), corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 51 de la LFGACFN, las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El artículo 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral, sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Los artículos 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 regulaban el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, a las que se remitió la Ley Foral 23/1983. Tales preceptos, sin embargo, fueron derogados por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del

Gobierno, por lo que puede entenderse que la remisión efectuada por el artículo 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los artículos 23 y 24 de la Ley 50/1997, que han venido a sustituir a los anteriores, no regulan el procedimiento administrativo general, sino el ejercicio de la potestad reglamentaria por el Gobierno de la Nación.

No obstante, tal como ha tenido oportunidad de señalar este Consejo en otros dictámenes anteriores, mientras no se lleve a cabo por el Parlamento de Navarra la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones navarras de carácter general, parece aconsejable e, incluso, necesario que en dicha elaboración se cuente con aquellos estudios, informes y actuaciones previos que garanticen su legalidad, acierto y oportunidad, preocupación ésta que es compartida por el Gobierno de Navarra que ha dictado algunas instrucciones de carácter interno en esta dirección.

El Consejero de Economía y Hacienda, consciente de que el proyecto de Decreto Foral sometido a nuestro dictamen, va a afectar a un número muy significativo de interesados, acordó someterlo a información pública, disponiendo —mediante Orden Foral 23/2002, de 23 de enero— su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, y concediendo un plazo de veinte días hábiles para que los ciudadanos afectados en sus derechos e intereses legítimos efectúen las alegaciones que estimen procedentes. No consta en el expediente que se hayan presentado alegaciones por los ciudadanos afectados.

El texto del proyecto ha sido objeto de un minucioso estudio e informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y también ha sido sometido a informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda.

Por todo lo expuesto, la tramitación del Decreto Foral sometido a dictamen es ajustada a Derecho.

II.4ª. Marco normativo

Para la correcta determinación del marco normativo en el que se encuadra el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen conviene tener presente que en el mismo se regulan materias diversas, unidas por el vínculo común de que de ellas puede derivarse (aunque no siempre) un eventual derecho a la devolución de ingresos indebidamente efectuados en la tesorería de la Hacienda Foral o bien por el hecho de tratarse de actos de naturaleza tributaria realizados por los particulares sin intervención de la Administración Pública. Estas materias tienen un engarce legal diferenciado unas de otras, por lo que es preciso determinar, en primer lugar, cuáles son los temas sobre los que versa el proyecto de Decreto Foral. Son los siguientes:

1. Los aspectos sustantivos del derecho a la devolución de ingresos indebidamente efectuados en la Hacienda Foral, cuando no ha precedido resolución administrativa o sentencia en la que se haya reconocido tal derecho.
2. La devolución de oficio de cuotas negativas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, y del Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos, tanto en su fase estrictamente declarativa cuando no ha precedido resolución o sentencia que haya reconocido el derecho a la devolución, como en su fase ejecutiva.
4. El procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios.
5. La solicitud de devolución de ingresos a cuenta y de cuotas de repercusión obligatoria.
6. La impugnación de los actos de retención tributaria o de ingreso a cuenta.
7. La impugnación de las actuaciones de repercusión obligatoria de tributos.

8. La impugnación de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente.
9. La devolución de ingresos indebidos en concepto de tributos pertenecientes a las Haciendas Locales de Navarra.
10. Las controversias sobre facturación.
11. Las controversias sobre la acción de reembolso del responsable tributario.

El núcleo de la regulación legal de las cuestiones que se han relacionado se encuentra en la LFGT, tal como se indica a continuación:

El derecho a la devolución de los ingresos indebidamente efectuados en la Hacienda Foral está explícitamente reconocido y regulado en la LFGT, que lo enumera entre los derechos generales del obligado tributario relacionados en su artículo 9º (“derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley Foral, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 50.2.c) de esta Ley Foral, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto) y regula sus aspectos esenciales en el artículo 142, donde —además de efectuar una remisión al reglamento— se dice que “los obligados tributarios y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en la Tesorería de la Comunidad Foral con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés de demora regulado en el artículo 50.2.c) de esta Ley Foral.

Distinta de la anterior es la devolución de las cuotas negativas o “a devolver” de los impuestos donde está prevista la realización de pagos anticipados o se soportan cuotas repercutidas deducibles de las cuotas devengadas. En estos casos el ingreso no es indebido, pero la estructura del derecho a la devolución que ostenta el obligado tributario es la misma y por ello es razonable su regulación en el mismo texto reglamentario. El derecho a estas devoluciones se reconoce en las leyes propias de los impuestos afectados, pero también existe una norma general en el artículo 88 de la

LFGT, que establece lo siguiente: “La Administración tributaria devolverá de oficio las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora regulado en el artículo 50.2.c) de esta Ley Foral, sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto. A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución”.

La impugnación de autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios, de los actos de repercusión tributaria y de las retenciones e ingresos a cuenta están previstas por la disposición adicional sexta de la LFGT, que simplemente se limita a una remisión a la normativa específica, que estará constituida por las disposiciones del proyecto de Decreto Foral dictaminado cuando éste se promulgue.

La solicitud de devolución de ingresos a cuenta y de cuotas de repercusión obligatoria debe entenderse comprendida en la norma general reguladora de los ingresos indebidos con ocasión del pago de deudas tributarias (el citado artículo 142 LFGT), dado que los ingresos a cuenta y las cuotas tienen la consideración de deuda tributaria a tenor de lo previsto por el artículo 50 de la LFGT.

La acción de regreso del responsable tributario se encuentra reconocida por el artículo 29.9 de la LFGT, cuyo apartado 7 dice que “el responsable tendrá derecho a exigir al obligado principal, sea el contribuyente, el sustituto o el sucesor en la deuda tributaria, las cuotas que haya satisfecho o se hayan hecho efectivas con cargo a su patrimonio. Cuando se haya declarado la responsabilidad de varias personas en el mismo grado, solidario o subsidiario, quienes hayan satisfecho la cuota podrán ejercitar la acción de regreso contra los restantes responsables”.

La acción de reembolso del sustituto del contribuyente es una exigencia lógica implícita en la propia definición de sustituto que se contiene en el artículo 23 de la LFGT: “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley foral, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”.

En cuanto a la devolución de ingresos indebidos en concepto de tributos pertenecientes a las Haciendas Locales de Navarra debe tenerse presente que la LFGT establece en el artículo 1.2 su aplicabilidad a los tributos de las entidades locales de Navarra, en lo que no resulte alterado por su normativa específica.

En fin, la obligación de facturación de los empresarios y profesionales fue establecida en Navarra por la disposición adicional 18ª de la Ley Foral 19/1986, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1987, declarada vigente por la disposición derogatoria de la Ley 24/1996, de 30 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. También se encuentra regulada en la normativa específica de los impuestos en cuya gestión la factura desempeña un papel esencial, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula en sus artículos 109 y 110 la obligación de expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones, que afecta a los sujetos pasivos del impuesto.

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral

A) Justificación

El proyecto de Decreto Foral viene a llenar un vacío existente en el ordenamiento tributario de Navarra en relación con las devoluciones de ingresos indebidos y es muy conveniente su promulgación por razones de seguridad jurídica. Por otra parte, el hecho de haberse contemplado el derecho a la devolución de ingresos indebidos en la LFGT, incluyendo un mandato al Gobierno de Navarra para regular el procedimiento y forma de realización de las citadas devoluciones, hace que incluso sean algo más que

razones de oportunidad las que justifican la aprobación del texto por el Gobierno de Navarra.

B) Estructura

El proyecto consta de una exposición de motivos, donde se resumen con la deseable concisión y claridad el contenido y las razones justificativas de los distintos preceptos que se contienen en la parte dispositiva, la cual se sistematiza en tres títulos, con disposiciones adicionales, transitoria, derogatorias y finales.

El título I regula la devolución de ingresos indebidos y consta de tres capítulos, que contienen, respectivamente, los principios generales (artículos 1 a 6), el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución o para la realización de ésta (artículos 7 a 10), y la ejecución de la devolución (artículos 11 a 13).

El título II se refiere a la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones y está formado por un solo artículo, el 14.

El título III tiene por objeto la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria (artículos 15 a 17).

La estructura responde a un orden sistemático razonable y lógico.

C) Devolución de ingresos indebidos

a) Rango normativo

Como hemos dicho, el título I se destina a la regulación de la devolución de ingresos indebidos y comienza con un capítulo de principios generales donde más que principios, se regulan aspectos sustantivos del derecho a la devolución: casos en que existe derecho a la devolución, sujetos titulares del derecho, contenido del derecho a la devolución y prescripción del mismo.

Se trata, por tanto, de preceptos que definen la relación jurídica material entre la Administración y el interesado, que son técnicamente más

propias de una norma de rango legal que de un reglamento. Por otra parte, el mandato del artículo 142 de la LFGT al Gobierno de Navarra se refiere a la reglamentación “del procedimiento de la devolución y la forma en que ésta ha de hacerse”. No obstante, aunque sería deseable que estos aspectos sustantivos se regulasen por Ley Foral, lo cierto es que existe, como ya hemos indicado en el epígrafe II.2^a, una habilitación genérica para desarrollar reglamentariamente la LFGT que otorga suficiente cobertura y amparo al desarrollo de los aspectos sustantivos de la devolución de ingresos indebidos que se efectúa en el proyecto dictaminado.

b) Titulares del derecho a la devolución

Se consideran titulares del derecho a la devolución los “obligados tributarios” y sus herederos. El término “obligados tributarios” ha adquirido carta de naturaleza en la LFGT, que incluye en él a los sujetos pasivos (contribuyente, sustituto, retenedor u obligado a ingresar a cuenta), responsables, sucesores y adquirentes de bienes afectos por Ley Foral a la deuda tributaria. En definitiva, se encuentran aquí comprendidas todas las personas que están obligadas con la Hacienda Foral al pago de tributos o de cantidades a cuenta de tributos futuros, propios o ajenos. El artículo 142 de la LFGT reconoce el derecho a la devolución a “los obligados tributarios y sus herederos o causahabientes”, por lo que el artículo 1º del proyecto respeta la Ley Foral cuando establece que el derecho a la devolución corresponde a los obligados tributarios, se transmite a sus herederos o causahabientes o a la entidad sucesora en el caso de fusión o escisión de sociedades.

Sin embargo, el artículo 1º podría ser mejorado si se contemplara, además, la sucesión o transmisión del derecho a la devolución en caso de disolución y extinción de sociedades. La *ratio legis* de tal sucesión no difiere de la que se produce en caso de fusión y extinción de sociedades y respeta el paralelismo con la regla general contenida en el artículo 33 de la LFGT, según el cual “en caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes...”. Ha de tenerse en cuenta que el artículo 142 de la LFGT concede el derecho a la devolución a los “obligados tributarios” y entre ellos

se encuentran los socios de entidades disueltas y liquidadas, puesto que el artículo 33 de la LFGT forma parte del capítulo III del título III de la LFGT, que tiene por encabezamiento “los obligados tributarios”.

El sujeto repercutido y el que está obligado a soportar la retención no son obligados tributarios *stricto sensu*, pero no por ello deben ser excluidos del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos cuando la retención o la repercusión haya tenido lugar. En efecto, la expresión “obligados tributarios” del artículo 142 de la LFGT se puede entender en un sentido amplio, que abarque a toda persona obligada legalmente a soportar un tributo, aunque no se encuentre directamente vinculada con la Hacienda Pública, del mismo modo que el precepto homólogo de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (el artículo 155) habla de “contribuyentes” en un sentido mucho más extenso que el que otorga a este término el artículo 31 de la misma Ley. Razones de justicia tributaria imbricadas en la finalidad y en los principios informadores del artículo 142 de la LFGT aconsejan que el sujeto que ha soportado una retención o una repercusión pueda obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, dado que el plazo que se establece para impugnar las retenciones o repercusiones indebidas es extremadamente corto (un mes, según los artículos 16 y 17 del proyecto). Téngase en cuenta que el retenedor o el repercutidor es titular del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado, pero éste no tendrá interés alguno en formular la reclamación de su derecho si ha obtenido ya el reembolso del retenido o repercutido. Por lo tanto, parece necesario reconocer el derecho a la devolución a estos últimos, en caso de que demuestren que han soportado la retención o la repercusión y no han practicado la deducción de las cantidades retenidas o repercutidas en los impuestos en los que sean legalmente imputables.

c) Supuestos de devolución

Como es sabido, los ingresos indebidos son cantidades satisfechas a la Hacienda Foral sin que exista derecho a cobrarlas u obligación de pagarlas. El ingreso es indebido desde el mismo momento en que se realiza y procede su devolución. El artículo 2 del proyecto contiene una relación que quiere ser

comprehensiva de todos los casos posibles, en la medida en que enumera los pagos duplicados, los pagos excesivos y el pago de deuda prescrita. A pesar de que la enumeración es amplia tiene carácter ejemplificativo, puesto que la lista se inicia con la expresión “en particular en los siguientes casos”.

Para ser verdaderamente completa, la relación debería comprender los pagos de deudas inexistentes, de deudas extinguidas o los pagos excesivos de una deuda existente. Ha de tenerse en cuenta, además, que aquí sólo se regulan los ingresos indebidos con motivo del pago de una deuda tributaria, lo que quiere decir que el pago ha ido acompañado de una liquidación del tributo efectuada por la Administración o por el obligado tributario. Por tanto, el derecho a la devolución tiene que ser siempre consecuencia de una rectificación de la liquidación, de un pago superior a la cantidad liquidada o del pago de una deuda ya extinguida.

La devolución por rectificación de la liquidación está prevista en el artículo 7.2 del proyecto, puesto que es consecuencia de un acto administrativo, de la resolución de un recurso, o de una sentencia que anula o rectifica la liquidación practicada. Los restantes casos son los que deberían estar recogidos en el artículo 2º, es decir, los supuestos de pago excesivo y de pago de deuda extinguida. Sin embargo, el artículo 2º se queda corto en relación con las deudas extinguidas, puesto que sólo se refiere a los casos de deuda pagada (duplicación en el pago) y de deuda prescrita, sin tener en cuenta que existen otros modos de extinción de la deuda tributaria que convierten en indebido el pago posterior a la extinción: compensación y condonación (artículo 59 y 60 LFGT). Por tanto, en lugar de “duplicación en el pago”, debería hablarse de pago de deuda extinguida por pago, compensación, condonación, o por cualquier otra causa legalmente prevista, como es el caso de la extinción de las sanciones por muerte del sujeto infractor.

En cuanto a la rectificación de errores de hecho, materiales o aritméticos, a que se refiere el artículo 2º, no es más que un caso específico del supuesto general de rectificación de liquidaciones, que puede hacerse de oficio en los casos legalmente previstos (entre los que figura la rectificación de errores materiales) o en virtud de reclamación o recurso. Lo mismo cabe

decir de los procedimientos de revisión mencionados en el artículo 3 del proyecto.

El artículo 2º menciona separadamente el caso de pagos de sanciones que no han adquirido firmeza antes del fallecimiento del causante. Se dice en el proyecto que los herederos o causahabientes del sujeto infractor tienen derecho a la devolución de las cantidades eventualmente satisfechas. Como ya hemos indicado, este caso no es sino una aplicación particular del supuesto más general de pago de deudas extinguidas, puesto que la muerte del infractor extingue las sanciones, en virtud del principio de personalidad de la pena y por expresa disposición del artículo 33 de la LFGT: “En ningún caso son transmisibles las sanciones”.

Si se opta por la cláusula general que más atrás hemos aconsejado, no será necesaria la mención expresa de la devolución de sanciones. Pero, en cualquier caso hay que tener presente que las sanciones no son transmisibles en ningún caso, es decir ni siquiera en el caso de que la resolución haya adquirido firmeza. Por tanto, no es legal la limitación del derecho a la devolución que implícitamente se contiene en el artículo 2º.2 cuando dice que los herederos tienen derecho a la devolución cuando la muerte haya tenido lugar antes de haber ganado firmeza el acto de imposición de la sanción. Efectivamente, si la sanción ha sido pagada pero no ha adquirido firmeza en el momento de la muerte, nace el derecho a la devolución; pero también debe reconocerse el derecho a la devolución de las sanciones firmes no pagadas por el causante y que son satisfechas indebidamente (puesto que la obligación se ha extinguido), por los herederos o sucesores.

Los casos contemplados en el artículo 4 (devoluciones de oficio) son de naturaleza distinta de las devoluciones de ingresos indebidos, pues aquí no se ha pagado nada indebido, sino que se produce el nacimiento de un derecho de devolución de cantidades debidamente ingresadas, en virtud de hechos sobrevenidos que no afectan a la validez y legitimidad del pago efectuado. Sin embargo, desde el punto de vista procedimental pueden tener un tratamiento similar al de los ingresos indebidos y no hay objeción alguna a que se incluyan en el proyecto sometido a dictamen, máxime cuando la

regulación reglamentaria consiste simplemente en una remisión a la normativa específica de los respectivos impuestos y en ordenar la aplicación supletoria del texto que ahora pretende aprobarse.

Nada hay que objetar al artículo 5 que desarrolla el contenido del derecho a la devolución.

En cuanto al artículo 6, referido a la prescripción del derecho a la devolución, cabe hacer una observación paralela a la que antes hemos realizado para el caso de devolución de sanciones extinguidas por causa de muerte del sujeto infractor. En el texto sometido a dictamen parece que sólo se contempla el caso de sanción pagada antes del fallecimiento que no ha adquirido firmeza, pero se olvida de las sanciones pendientes de pago a la muerte del infractor y pagadas posteriormente por los sucesores, herederos o administradores de la herencia. En este segundo caso, el periodo de prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido debe comenzar a computarse desde el momento en que se hizo el pago.

d) Procedimiento para el reconocimiento del derecho y ejecución de la devolución

La regulación del procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución y el modo de ejecutar o realizar la misma es correcta y no es necesario formular observaciones al mismo.

D) Rectificación de autoliquidaciones

Se contempla por el artículo 14 del proyecto, que permite a los obligados tributarios solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones cuando consideren que han incurrido en algún error al formularlas. Este procedimiento se aplica tanto cuando la rectificación da lugar a la devolución de un ingreso indebido, como cuando no se produce tal resultado. Obviamente, la rectificación no procede cuando se ha practicado liquidación administrativa o ha recaído sentencia o resolución judicial, y así se dice por el proyecto.

No se establece en el artículo 14 el plazo de duración del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones ni los efectos del transcurso de dicho plazo sin que haya recaído resolución expresa. Es cierto que este silencio normativo puede suplirse con las normas generales, pero sería preferible, desde el punto de vista de la claridad de la norma y de la seguridad jurídica que se contemplasen de forma expresa estos aspectos en el precepto comentado.

E) Impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria

En este punto hemos de reproducir lo que ya antes se ha indicado acerca de la necesidad de reconocimiento del derecho y de la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos que han soportado una retención indebida o excesiva y a los sujetos que han sufrido la repercusión del impuesto, siempre que no hayan practicado la deducción de las respectivas cantidades en los impuestos en los que son imputables. El artículo 15 sólo reconoce tal derecho y legitimación a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta (apartado 1) y a los sujetos pasivos que han efectuado la repercusión (apartado 3), dándose la paradoja de que la devolución debe realizarse en algunos casos a favor de la persona o entidad que haya soportado la retención o la repercusión a la que no se concede la facultad de solicitarla.

En relación con las impugnaciones de actuaciones de retención tributaria o ingreso a cuenta llama la atención el apartado 5 del artículo 16 donde se dice que “si la retención o el ingreso a cuenta se declarasen insuficientes se ordenará al contribuyente que ingrese directamente en la Hacienda Foral la cantidad correspondiente dentro del plazo de un mes”. Este precepto olvida que el obligado a efectuar el ingreso a cuenta es siempre el pagador de las rentas, por lo que resulta contrario a Derecho desplazar dicha obligación, legalmente impuesta sobre el pagador, a la persona del contribuyente que es el perceptor de la renta. Así se deduce del artículo 81.2 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que impone la obligación de retener e ingresar a cuenta no a los contribuyentes, sino a las personas jurídicas y

entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto, así como los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, y las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente respecto a las rentas del trabajo que satisfagan. De similar contenido es el artículo 88.1 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, debe modificarse el segundo párrafo del apartado 5 del artículo 16 en el sentido de que el requerimiento de ingreso debe dirigirse al pagador de los rendimientos que se encuentra obligado a efectuar la retención y/o el ingreso a cuenta.

F) Disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales

Sólo la disposición adicional tercera suscita una observación de importancia. Esta disposición adicional ordena la aplicación del procedimiento de impugnación de actuaciones de repercusión tributaria a las controversias que se susciten en relación con la expedición, entrega o rectificación de facturas, así como con la acción de regreso que corresponde a los responsables tributarios a tenor de lo dispuesto por el artículo 29.7 de la LFGT.

La observación consiste en que se trata de una norma que puede pasar desapercibida por su colocación sistemática y porque no se hace alusión alguna a ella en la denominación del reglamento, con el consiguiente daño a la seguridad jurídica. Por otra parte, la denominación del reglamento es extensa y prolija (“Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria”). El excesivo detalle de este título o denominación puede incluso ser causa de error sobre el procedimiento aplicable a las

controversias sobre facturación y acción de regreso del responsable, ya que no se mencionan en el mismo.

Por todo ello se sugiere un cambio en la denominación del Decreto Foral, que debe ser más concisa y genérica. Por ejemplo, podría denominarse Decreto Foral por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los sujetos pasivos.

III. CONCLUSIÓN

Salvadas las concretas objeciones de legalidad que se han indicado en el cuerpo de este dictamen, el proyecto de Decreto Foral por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, la rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y la impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta y de repercusión tributaria, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.