

**CARLOS PALAO TABOADA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

**Extracto:**

UNA sentencia del TSJ de Valencia, última de una serie, en la que se reconoce el derecho a la devolución de los ingresos realizados en virtud de actos administrativos firmes dictados al amparo de normas posteriormente anuladas, da ocasión para la revisión de esta importante cuestión. En el trabajo se examina la doctrina y la jurisprudencia relativas al problema llegándose a la conclusión de que la tesis del TSJ de Valencia carece de fundamento suficiente en el Derecho vigente. Se hace referencia, por último, a la doctrina en esta materia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

---

## *Sumario:*

---

1. Acto de liquidación y devolución de ingresos indebidos.
2. Las disposiciones legales sobre los efectos de la anulación de una norma sobre los actos dictados a su amparo.
3. Doctrina jurisprudencial.
4. La tesis del TSJ de Valencia. Crítica.
5. Consideraciones críticas.
6. Referencia al Derecho comunitario europeo.

## 1. ACTO DE LIQUIDACIÓN Y DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

En la sección de jurisprudencia del número anterior de esta revista (núm. 194) se publicó la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 30 de noviembre de 1998, que hubiera debido ir acompañada de una nota de comentario por el autor de estas líneas. Sin embargo, ese comentario rebasó pronto con mucho las dimensiones usuales de tales notas, lo cual aconsejó publicarlo aparte en la sección doctrinal de la revista. Este es el origen del artículo que el lector tiene ante su vista. El problema planteado por la citada sentencia se refiere a la nulidad de normas reglamentarias, y a él ceñiremos nuestro análisis: el problema suscitado por la declaración de nulidad de leyes tiene implicaciones que exceden ampliamente con mucho del marco de este trabajo. El examen del problema obliga a hacer algunas consideraciones preliminares sobre el sistema de la devolución de ingresos indebidos.

Los ingresos indebidos, es decir, los realizados cuando no eran exigibles con arreglo a Derecho, deben por principio ser devueltos a quienes han sufrido el correspondiente perjuicio, evitándose así que el ente público se enriquezca injustamente. Sin embargo, el ejercicio de este derecho requiere la observancia de determinados procedimientos, encaminados a constatar, en primer lugar, si efectivamente concurren los presupuestos de los que depende el derecho a la devolución, y en segundo lugar, verificado lo anterior, a ejecutar la devolución. A su vez, el procedimiento a seguir dentro de los primeros depende decisivamente de que el ingreso en cuestión se haya realizado o no en cumplimiento de un acto administrativo.

Lo primero sucede en los supuestos que tradicionalmente se incluyen en la expresión «ingresos indebidos»: pago excesivo o duplicado, a los que se une inseparablemente el error material (con sus coletillas «de hecho o aritmético»). Estos supuestos se hallan ahora incluidos en el artículo 7.º del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, principal norma reglamentaria reguladora de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos en materia tributaria. El pago excesivo o duplicado puede decirse que es un error material en el acto del pago: el artículo 155 LGT se refiere a los ingresos indebidamente realizados «con ocasión del pago de las deudas tributarias». El origen del ingreso en el acto del pago, y no en la liquidación, es común al supuesto de pago excesivo o duplicado y al de pago de una deuda ya prescrita, que la citada norma reglamentaria asimila a los anteriores. Esta equiparación, que tiene un alcance meramente procedimental, es, sin embargo, algo for-

zada, pues mientras que el pago duplicado o excesivo sólo requiere una simple comprobación de hecho, determinar si el crédito tributario ha prescrito o no exigirá con frecuencia análisis jurídicos complejos, lo mismo que el examen de los efectos del pago mismo sobre la prescripción (posible renuncia a la prescripción ganada, no excluida por completo por el Derecho vigente). El rasgo común a estos tres supuestos (exceso o duplicación en el pago, error material y pago de deuda prescrita) es, en cualquier caso, que su apreciación no tiene por consecuencia la eliminación o revisión de un acto administrativo <sup>1</sup>; este es justamente uno de los requisitos que una jurisprudencia inveterada viene reclamando para apreciar la existencia de un error material o de hecho, como contrapuesto al error de derecho. En todos estos casos, la constatación de la existencia del supuesto generador del Derecho a la devolución, en principio sencilla (con la salvedad indicada), se lleva a cabo por el procedimiento declarativo sumario regulado en el capítulo II del R.D. 1163/1990.

Una antigua doctrina jurisprudencial <sup>2</sup>, que hoy parece extinguida, añadía a los supuestos de este primer grupo el de los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho o manifiestamente ilegales; casos en los que la Administración está facultada para revisar de oficio sus propios actos declarativos de derechos, por aplicación, en materia tributaria, de los artículos 153 y 154 LGT. El R.D. 1163/1990 no acogió esta doctrina, sino que, por el contrario, su Disposición Adicional 2.<sup>a</sup> estableció el principio, fundamental en la cuestión que nos ocupa, de que «no serán objeto de devolución los ingresos efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza». Su párrafo segundo añade lo siguiente: «No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en leyes o disposiciones especiales». La admisión de que estos procedimientos especiales de revisión de actos firmes podían iniciarse a instancia del particular, posibilidad acerca de la cual existían entonces opiniones discrepantes en la doctrina y la jurisprudencia <sup>3</sup>, venía a ser una compensación de la restricción establecida en el párrafo primero. La Ley 30/1992 sancionó definitivamente la iniciativa particular en dichos procedimientos (art. 102) <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> El artículo 6.º del RPREA aprobado por R.D. de 29 de julio de 1924, que, junto con el 118 de la misma disposición, estuvo vigente como norma reglamentaria en materia de devolución de ingresos indebidos hasta su derogación por el R.D. 1163/1990, se refería a los supuestos de este primer grupo como «errores evidentes».

<sup>2</sup> Sentencias del TS de 17 de mayo y 1 de julio de 1971 (RJ 2546 y 3342, respectivamente), entre otras. Más citas en MATEU-ROS CERREZO, R., *Devolución de ingresos indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley*, Civitas, Madrid, 1985, págs. 32 (nota 8) y 37. Todavía invoca esta doctrina el voto particular a la del mismo Tribunal de 20 de diciembre de 1991 (RJ 1992\2036).

<sup>3</sup> Cfr., por todos, CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 77 y sigs. y 117 y sigs. Mientras que la legitimación de los particulares para ejercer la acción de nulidad del artículo 153 LGT se admitió sin discusión, dicha legitimación se rechazó inicialmente respecto de la revisión de oficio por infracción manifiesta de ley del artículo 154 LGT por la jurisprudencia y por un sector de la doctrina. Tras la publicación del R.D. 1163/1990, se inició un cambio en la posición de los Tribunales. V. las sentencias citadas por CHECA, *ibidem*, págs. 123 y sigs.

<sup>4</sup> Cfr., también por todos, GÓMEZ-FERRER MORANT, R., «La revisión de oficio», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 286 y 304. La «solicitud del interesado» estaba prevista en la Ley 30/1992 para la revisión tanto de actos nulos de pleno derecho como de actos anulables, en los artículos 102 y 103 respectivamente. La

Cuando, por el contrario, el carácter «indebido» del ingreso se funda en la ilegalidad («error de derecho») del acto administrativo de liquidación en ejecución del cual se realizó, la determinación de dicho carácter pasa necesariamente, en virtud de la presunción de legalidad de los actos administrativos<sup>5</sup>, por la declaración de la ilegalidad del acto y su consiguiente anulación. Esta puede producirse únicamente como resultado de un procedimiento de revisión de dicho acto, sea en virtud de un recurso, cuando el acto todavía no es firme, sea por medio de alguno de los procedimientos extraordinarios de revisión, cuando el acto ya ha adquirido firmeza. A estos supuestos se refiere el apartado 2 del artículo 10 del R.D. 1163/1990, al disponer que «procederá la inmediata devolución de un ingreso efectuado en el Tesoro con ocasión del pago de una deuda tributaria: a) Cuando así se derive del cumplimiento de la resolución de un recurso o reclamación de naturaleza administrativa o de una sentencia u otra resolución judicial. ... c) Cuando se deduzca de un acuerdo o resolución administrativa, distintos de los comprendidos en las letras anteriores que supongan la revisión o anulación de actos administrativos que hubieran dado lugar al ingreso de una deuda tributaria en cuantía superior a la que legalmente proceda».

reciente Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, ha suprimido la potestad de revisión de oficio de actos anulables prevista en segundo de los citados artículos. Su Exposición de Motivos (apartado V) dice que así se elimina también «la posibilidad de que los ciudadanos utilicen esta vía que había desnaturalizado por concepto [*sic*; seguramente quiere decir «por completo»] el régimen de los recursos administrativos. De esta forma se colocan Administración y ciudadanos en una posición equivalente». Esta última afirmación es discutible, puesto que mientras que el particular tiene un breve plazo de recurso (en Derecho administrativo común, tal como ha quedado tras la citada Ley 4/1999, un mes para el recurso de alzada: art. 115.1 Ley 30/1992), la Administración dispone de cuatro años para declarar lesivo el acto (art. 103.2 Ley 30/1992, modificada). En el Derecho administrativo común, por tanto, la revisión de oficio ha sufrido una restricción por obra de esta Ley, lo cual, dicho sea de paso, va en contra de una de las justificaciones que aduce la E. de M. de la nueva Ley de la Jurisdicción Contenciosa para mantener el régimen de los actos confirmatorios (véase *infra*, epígrafe 5). Es de observar, por otra parte, que el sistema común de la revisión de oficio se va alejando cada vez más del específico del Derecho tributario, sin que existan razones claras para esta disparidad.

- <sup>5</sup> En realidad, mientras esa presunción no se destruya el ingreso no es indebido. Por eso escribimos en los supuestos a los que nos referimos la palabra «indebidos» entre comillas. El Equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi (formado por los profesores SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO) se ha manifestado en este mismo sentido en varios comentarios a sentencias relativas a la cuestión que nos ocupa. Así en *JT* 1993-I, pág. 1.216, escribe que «la presunción de legalidad de los actos administrativos implica que en el momento en que se realizó el ingreso era debido, en virtud del act de liquidación que lo exigía. Por tanto, si dicho acto resulta después nulo o anulado -por sí mismo o por ser nula la norma de cobertura- procederá la devolución del ingreso, pero no es preciso confundir éste con un ingreso indebido y mistificar el cauce revisor de éstos con los de nulidad, anulabilidad, y otros.» Y en *JT* 1993-III, pág. 943 escribe lo siguiente: «[C]alificar de «indebido» un ingreso que en el momento de realizarse contaba con todas las apariencias de «debido», nos parece que es confundir el procedimiento del art. 155 LGT con los de impugnación de actos de liquidación, menospreciando asimismo la presunción de legalidad que a éstos asiste en virtud del art. 8 LGT. No es para supuestos de nulidad o anulación de los actos para lo que se previó en su día el art. 155 LGT, y su carácter de procedimiento revisor específico al margen de los preceptuados en los arts. 153 y 154 LGT -aparte del 156- quedaría malparado si se aplicara a hipótesis subsumidas en estos últimos, pues haría innecesaria aquella previsión de un procedimiento especial para el reconocimiento del derecho a la devolución. Reconocimiento que se opera, en definitiva, al declarar la nulidad o la anulación de un acto en virtud de los procedimientos hábiles para alcanzar tales declaraciones». En el mismo sentido, cfr. MARTÍN QUERALT, J. *et alii*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 547: «[L]os ingresos en virtud de una norma o de un acto administrativo que los exigen nunca son indebidos, pues constituyen el cumplimiento del deber que una u otro imponen. Cuestión distinta es la de que esa norma o ese acto que exigen el ingreso sean ilegales, pero para apreciar este carácter habrán de impugnarse a través de los oportunos procedimientos revisores...». Podemos anticipar que en los párrafos transcritos está perfectamente resumida la clave del problema planteado.

Una vez declarada su procedencia por una de las dos vías anteriores, la ejecución de la devolución tiene lugar mediante el procedimiento ejecutivo, de carácter fundamentalmente presupuestario y de gasto público, regulado en el capítulo III del R.D. 1163/1990.

Como se deduce de las consideraciones precedentes, la línea divisoria entre los dos grupos de supuestos de devolución de ingresos indebidos es la misma que separa el error de hecho del error de derecho, claramente trazada por el Tribunal Supremo en doctrina firmemente consolidada, que por sobradamente conocida nos excusamos de exponer en esta ocasión. Algunas sentencias recientes de este alto Tribunal establecen expresamente esta correspondencia, utilizando para designar a los dos grupos de supuestos indicados las expresiones, muy gráficas, de «devolución directa» y «devolución indirecta» respectivamente <sup>6</sup>.

De la distinción expuesta entre dos grupos de supuestos de devolución de ingresos indebidos se derivan, por tanto, de acuerdo con esta doctrina y con el sistema normativo de la devolución, las mismas consecuencias fundamentales que de la distinción entre error de hecho y de derecho en orden a los plazos hacer valer el derecho a la devolución. En el caso de los ingresos indebidos del primer grupo, el contribuyente dispone del plazo de prescripción del derecho a la devolución, en la actualidad de cuatro años contados a partir del día en que se realizó el ingreso (arts. 64, d) y 65 LGT); salvo en el caso de error material, de hecho o aritmético, para el cual sigue vigente el plazo (seguramente de caducidad y, por tanto, sin posibilidad de interrupción <sup>7</sup>) de cinco años establecido en el artículo 156 LGT, que por un error técnico no ha sido modificado por la Ley 1/1998. Por el contrario, en el de los del segundo grupo, es decir, el de los ingresos realizados en virtud de un acto administrativo de liquidación cuya ilegalidad se aduce, el contribuyente tiene la carga de recurrir contra el acto, para lo cual dispone tan sólo de un breve plazo de caducidad de quince días. El acto firme por el transcurso de este plazo sólo puede ser ya atacado mediante alguno de los procedimientos especiales o extraordinarios de revisión (arts. 153, 154, 159 y 171 LGT).

El caso de las autoliquidaciones recibe del legislador una solución intermedia, ya que, con arreglo al artículo 8.º del R.D. 1163/1990, el contribuyente ha de provocar la emanación de un acto administrativo que acepte o deniegue la rectificación por él solicitada. Este dispone para este fin, tras algunas vacilaciones del Derecho positivo, de todo el plazo de prescripción del derecho a la devolución, a no ser que durante su transcurso la Administración practique una liquidación, la cual habrá de ser impugnada, en su caso, en el plazo correspondiente, lo mismo que el acto de respuesta a la petición de rectificación.

Sobre el sistema de la devolución de ingresos indebidos, que hemos tratado de exponer sintéticamente en los párrafos anteriores, se proyecta la cuestión resuelta por la sentencia del TSJ de Valencia que motiva el presente comentario, la cual puede enunciarse de la manera siguiente: en el caso planteado en dicha sentencia, es decir, cuando el acto de liquidación firme que originó el ingre-

<sup>6</sup> Sentencias de 18-9-92 (*B.D. de Gaceta Fiscal*), 14-10-95 (RJ 7411), 20-10-95 (RJ 7425), 19-1-96 (RJ 503), 31-3-97 (RJ 2439) y 31-3-98 (RJ 2286).

<sup>7</sup> Aunque esto es dudoso; contra la naturaleza de caducidad FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 203 y sigs.

so indebido se dictó en aplicación de una norma posteriormente anulada, ¿se altera de algún modo el sistema anterior? Más concretamente, ¿puede procederse a devolver «directamente» (utilizando la terminología del Tribunal Supremo antes mencionada) lo ingresado o, por el contrario, sigue rigiendo el principio según el cual el acto de liquidación debe ser previamente eliminado mediante el procedimiento de revisión que proceda? ¿Puede el Tribunal ordenar la devolución? Recalcamos que la cuestión se plantea en términos de devolución inmediata, «directa», previo sólo, en vía administrativa, el procedimiento declarativo sumario del R.D. 1163/1990, de manera que, en el caso de que la Administración no acceda en este procedimiento a la devolución, el órgano, primero administrativo y luego jurisdiccional, ante el que se recurra contra la negativa puede (y debe) decretar la devolución. Es obvio, en efecto, que contra el acto en cuestión puede incoarse, incluso, según el parecer generalizado de la doctrina, a instancia del contribuyente, el correspondiente procedimiento especial de revisión de los artículos 153 y 154 LGT, como recuerda la Disposición Adicional 2.ª del R.D. 1163/1990, más arriba transcrita.

La cuestión así planteada se relaciona directamente, como es evidente, con el complejo problema de los efectos de la anulación de las normas sobre los actos dictados en su aplicación. De él tratan algunas disposiciones legales, cuya interpretación, sin embargo, es controvertida.

## 2. LAS DISPOSICIONES LEGALES SOBRE LOS EFECTOS DE LA ANULACIÓN DE UNA NORMA SOBRE LOS ACTOS DICTADOS A SU AMPARO

Las aludidas disposiciones son las siguientes:

- *Artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*

«Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad».

- *Artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 29/1998, de 13 de julio:*

«Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente»

Respecto al primero de estos preceptos, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 45/1989, de 20 de febrero, dictada precisamente en materia tributaria (acumulación de las rentas de la unidad familiar), formuló, en su Fundamento Jurídico 11, el siguiente principio acerca de las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, que viene siendo considerado desde entonces como la regla básica sobre esta cuestión:

«[E]ntre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría [...] un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quién no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales»

En cuanto al artículo transcrito de la nueva Ley de la Jurisdicción Contenciosa, los comentarios publicados hasta ahora señalan generalmente el precedente del artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, que no tiene paralelo en la Ley 30/1992, y las dudas y dificultades suscitadas por su interpretación. Algún comentarista recuerda que la firmeza del acto significa tan sólo que no es atacable por medio de recursos ordinarios, pero no sana ni convalida los vicios de nulidad, que pueden hacerse valer en vía de revisión de oficio o recurso extraordinario. Se hace también alguna alusión precisamente a la devolución de ingresos indebidos instando la revisión de oficio en aplicación de la D.A. 2.<sup>a</sup> del R.D. 1163/1990<sup>8</sup>. Es, pues, necesario acudir en busca de orientación a la doctrina elaborada en vista del artículo 120.1 LPA<sup>9</sup>, cuyo texto era el siguiente:

«La estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general implicará la derogación o reforma de dicha disposición, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma»

Para algunos autores el precepto transcrito constituía una excepción a la normal eficacia *ex tunc* de la nulidad de la norma reglamentaria, que acarrea la de los actos dictados en su aplicación. Sin embargo, para otro importante sector de la doctrina, quizá mayoritario, los actos de aplicación del reglamento nulo no son necesariamente nulos, ya que ese supuesto no figura en la relación taxa-

<sup>8</sup> REBOLLO PUIG, M., Comentario a los artículos 72 y 73, en VV.AA., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, REDA, núm. 100 (1998), págs. 532 y sig. Véanse también, entre otros, los comentarios de GONZÁLEZ PÉREZ, J., 3.<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 1998, t. II, págs. 1356 y sigs. y GARCÍA MANZANO, P., capítulo VI del dirigido por LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M., Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 331 y sigs.

<sup>9</sup> Una sistematización de la doctrina anterior a su publicación puede verse en DE ASÍS ROIG, A.E., «La conservación de los actos no firmes dictados en ejecución de una disposición general declarada nula», REDA 59 (1988), págs. 455 y sigs.

tiva de causas de nulidad (ahora art. 62 Ley 30/1992). Por el contrario, pueden ser, además de nulos, anulables por infracción manifiesta de ley, simplemente anulables e incluso legales y válidos. Esto último sucedería en el ejemplo propuesto por Gómez-Ferrer en su importante estudio sobre esta cuestión <sup>10</sup>: el reglamento ha sido anulado por vicios de procedimiento y el acto esta amparado directamente por la ley. Para los partidarios de esta tesis, el artículo 120.1 LPA no dispone nada acerca de la validez de los actos dictados en aplicación de la norma anulada: deja abierta esta cuestión, que deberá dilucidarse por medio de los procedimientos correspondientes (si los actos son firmes, los extraordinarios de revisión) <sup>11</sup>; lo único que establece es la eliminación de la norma anulada del ordenamiento jurídico.

De acuerdo con esta posición doctrinal, las consecuencias materiales que se deducen de la declaración de nulidad de la norma reglamentaria en cuanto a la validez de los actos dictados en su aplicación son relativamente limitadas. En palabras de GÓMEZ-FERRER <sup>12</sup>, «el Reglamento declarado nulo desaparece del mundo del Derecho desde el momento de su promulgación y, por tanto, con efectos retroactivos. Los actos dictados durante el periodo en que formalmente se ha mantenido vigente, a su pretendido amparo, hay que valorarlos en Derecho como si tal Reglamento no hubiera existido». Una consecuencia obvia de este planteamiento es que la validez del acto tampoco podrá ampararse en el reglamento anulado y su presunción de legalidad; la destrucción de ésta es seguramente el elemento material fundamental que añade la declaración general de nulidad <sup>13</sup>.

<sup>10</sup> GÓMEZ FERRER MORANT, R., «Nulidad de reglamentos y actos dictados durante su vigencia», *REDA* 14 (1977), págs. 387 y sigs. (pág. 395).

<sup>11</sup> De esta solución del artículo 120.1 LPA -la anulación del reglamento no implica la nulidad de los actos dictados en su aplicación, pero tampoco su validez incondicionada- dice GÓMEZ-FERRER (op. cit., pág. 396) que «supone -en relación a los actos declarativos de derechos firmes- una garantía para los administrados, dado que tales actos sólo pueden ser revisados en los casos y por el procedimiento legalmente establecido; y supone también una garantía para el interés público, por cuanto la solución contraria conduciría a la desaparición indiscriminada de todos los actos de aplicación (que pueden ser muy numerosos) incluso en los supuestos en que fueran plenamente legales». Cfr. también BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, M.Pons, Madrid, 1994, pág. 325, y MALVÁREZ PASCUAL, L. A., *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, monografía núm. 12, Madrid, 1998, págs. 83 y sigs.

<sup>12</sup> Op. cit., pág. 398.

<sup>13</sup> GÓMEZ-FERRER, op. cit., pág. 398, después de sostener que la declaración de nulidad del reglamento tiene en todo caso efectos retroactivos, pero que éstos son independientes del régimen de los actos dictados a su amparo, afirma que «se pueden producir idénticos efectos en cuanto a los actos dictados al amparo de un reglamento ilegal cuando tal ilegalidad no haya sido declarada. Pero no cabe duda de que tal declaración clarifica el Ordenamiento y evita las dudas que pudieran plantearse en cada caso de revisión de tales actos, por lo que ofrece una mayor seguridad para los administrados y la Administración». «En efecto, desde la perspectiva de los administrados la declaración de nulidad de una disposición ilegal a cuyo amparo se han dictado actos, permite a los destinatarios de los mismos partir de una base sólida para solicitar la revisión de tales actos si son firmes (en el caso de que además sean ilegales), o para fundamentar con toda certeza el recurso interpuesto contra los mismos si no son firmes; y, aún más, para fundamentar peticiones a la Administración, si no fueron formuladas con anterioridad y no ha prescrito la acción, cuya procedencia podía ser dudosa antes de la declaración de nulidad de la disposición y perfectamente clara con posterioridad. Y desde la perspectiva de la Administración es claro que la declaración de nulidad constituye un dato cierto del que ha de partir, lo que evita tener que valorar la posible ilegalidad del Reglamento en cada caso, a la luz de la problemática que plantea cada recurso o expediente de revisión o de petición».

A efectos de la cuestión que nos planteamos en el presente comentario, la conclusión fundamental a la que se llega a partir de las anteriores consideraciones es que, con las salvedades indicadas, las principales consecuencias de la anulación del reglamento ilegal en relación con los actos dictados a su amparo se producen en el plano procesal, no en el material, y consisten en el distinto cauce por el que se puede ejercitar la pretensión de impugnación contra dichos actos. Si el acto ya es firme, la única vía accesible es la de los procedimientos extraordinarios de revisión, mientras que si no lo es, dicha pretensión puede hacerse valer por medio del correspondiente recurso ordinario <sup>14</sup>.

Es obvio, por lo demás, que los procedimientos extraordinarios tienen limitaciones en cuanto a los motivos de revisión respecto a los recursos ordinarios, además de las relativas en su caso a la legitimación. Estas limitaciones se hacen especialmente patentes si se entiende, con la doctrina expuesta, que la nulidad de la norma no lleva consigo automáticamente la de los actos de aplicación.

### 3. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

El Tribunal Supremo ha rechazado de manera constante y reiterada la pretensión de devolución de ingresos «indebidos» realizados en virtud de actos de liquidación dictados en aplicación de normas reglamentarias posteriormente anuladas. Las sentencias en las que mantiene esta posición son muy numerosas <sup>15</sup> y en ellas es usual la invocación del artículo 120.1 LPA, todavía aplicable a los casos enjuiciados, así como de la STC 45/1989, de la que más atrás hemos transcrito el párrafo relativo a esta cuestión <sup>16</sup>. Puede mencionarse como representativa de esta posición la sentencia de 7 de febrero de 1998 (*Normacef*), recaída en un recurso de casación en interés de la ley. Aunque el supuesto considerado en la sentencia es el de declaraciones-liquidaciones, la doctrina que formula es aplicable directamente a las liquidaciones administrativas.

<sup>14</sup> Dice GÓMEZ-FERRER, op. cit., pág. 396, que «[l]a diferencia sustancial respecto a los actos firmes es, sin embargo, clara: en el supuesto que contemplamos [actos no firmes] la declaración de nulidad podrá hacerse al resolver el recurso interpuesto contra el acto no firme sin necesidad de acudir a la vía de revisión». La única restricción para la revisión en vía de recurso es -señala este autor- la derivada de la prohibición de la *reformatio in peius*.

<sup>15</sup> Entre muchas otras, y limitándonos a los últimos años, pueden citarse las de 26-6-89 (RJ 5958), 2-7-92 (*Normacef*), 7-7-92 (*ibid.*), 17-9-92 (*B.D. de Gaceta Fiscal*), 18-9-92 (*ibid.*), 28-9-92 (*ibid.*), 26-3-93 (RJ 1750), 17-5-93 (*B.D. de Gaceta Fiscal*), 20-7-93 (*Normacef*), 21-1-95 (RJ 104), 17-10-96 (RJ 7276), 21-2-97 (RJ 3112), 26-4-97 (RJ 6172), 3-11-97 (RJ 9252), 19-9-98 (RJ 6661) y 24-9-98 (RJ 6663). La de 31-3-98 (RJ 2615) si bien reitera la doctrina, acepta la devolución por entender que no habían existido liquidaciones firmes y consentidas. Una relación sólo en parte coincidente con la anterior, en el comentario del Equipo de Dirección, *JT* 1997-I, pág. 1.744, y en CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y recursos tributarios*, cit., pág. 54. Véase también la cuidadosa relación de jurisprudencia, tanto del TS como de Tribunales inferiores, que recoge MALVÁREZ PASCUAL en apéndice a su ob. cit.

<sup>16</sup> En algunas de estas sentencias, el Tribunal Supremo expresa cierta reticencia respecto a la posición del Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989. Así, en la de 26-6-89 (RJ 5958) se dice (F.D. 2.º *in fine*) lo siguiente: «Es muy probable que la solución más justa, en un Estado de Derecho, fuera la revisión incluso 'ex officio' de los actos administrativos y también de las sentencias, por qué no, cuyo respaldo inmediato estuviere en una Ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal, que para el caso es lo mismo, pero en el estado actual de la cuestión, más arriba expuesto, tanto el legislador como el intérprete supremo de la Constitución nos dicen otra cosa, y a ella hemos de atenernos por el momento».

«Constantemente -afirma el Tribunal- la doctrina de esta Sala ha negado que pueda hablarse de error de hecho en una declaración-liquidación hecha bajo la égida de una norma después declarada nula». Reitera luego la doctrina de la sentencia de 17 de octubre de 1996 en el sentido de que la eficacia *ex tunc* que en principio es propia de la declaración de nulidad de un disposición general se halla atemperada, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica, por el artículo 120 LPA, aplicable tanto a los supuestos de recurso administrativo como a los de recurso jurisdiccional, aunque sólo respecto de los actos firmes, «subsistiendo en cuanto a los de diferente naturaleza la posibilidad de impugnarlos si así lo permite la legalidad aplicable una vez declarada nula la disposición general». Los motivos jurídicos que en definitiva llevaron a la nulidad de la norma reglamentaria «debieron ser esgrimidos para impugnar las correspondientes liquidaciones. La subsistencia de los actos tributarios que dieron cobertura a los ingresos se erige en obstáculo insalvable para obtener su devolución».

La posibilidad de devolución de ingresos indebidos llevados a cabo en virtud de actos firmes, arbitrada por la D.A. 2.<sup>a</sup> del R.D. 1163/1990, continúa la citada sentencia, «ha de ser interpretada a través de la modulación que introducen los principios de seguridad jurídica y la aplicación del artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo en las nulidades de actos amparados en disposiciones administrativas declaradas, a su vez, nulas [...]. Es decir, si no se quiere desvirtuar la consolidada doctrina jurisprudencial sentada por esta Sala [...] habrá que interpretar la referida disposición adicional en el sentido de que sólo los motivos de nulidad, entre los que les afecten, que pudieran reconducirse a alguno de los casos previstos en los preceptos de la Ley General Tributaria [...] -motivos de nulidad tasados de los arts. 153, 154 y motivos del recurso extraordinario de revisión del art. 157 [quiere referirse, sin duda, al 171]- serán susceptibles de generar el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de ingresos efectuada en el Tesoro instando la revisión de los correspondientes adoptados en vía de gestión...»

Concluye el Tribunal su razonamiento con el siguiente resumen de su doctrina:

«Recapitulando, podemos afirmar que las liquidaciones practicadas antes de que se declare la nulidad de la norma en cuya virtud se practican corresponden a ingresos debidos, pero que pueden ser impugnadas para que no se conviertan en firmes o consentidas, lo mismo en vía administrativa que en vía judicial».

«En cambio, las practicadas después de anulada la disposición general pasan a ser ingresos indebidos, provenientes de liquidaciones nulas de pleno Derecho, con nulidad radical que debe ser apreciada como tal por cualquier órgano administrativo o judicial ante el que se pretenda que surtan efectos».

La idea cardinal de la argumentación del Tribunal Supremo que acabamos de resumir es que la anulación de la norma general no origina en ningún caso el derecho a la devolución como ingresos indebidos de los realizados en virtud de actos de liquidación firmes practicados al amparo de

aquella; la subsistencia de tales actos es un «obstáculo insalvable» para ello. La única vía para obtener la devolución es, por tanto, la revisión de esos actos por medio del procedimiento que en su caso resulte aplicable. Por lo demás, aunque el Tribunal distingue entre liquidaciones practicadas antes y después de la anulación de la norma general, de los párrafos transcritos se infiere que la distinción relevante es la que media entre liquidaciones firmes y no firmes en el momento en que dicha anulación produce efectos generales, que es la que contemplan las disposiciones transcritas en el epígrafe anterior. Sin embargo, la relación entre la anulación de la norma y la nulidad de los actos de ejecución no es, si se acepta la posición de los autores a la que antes se ha hecho referencia, tan unívoca como podría deducirse de las afirmaciones del Tribunal.

Por lo que se refiere a los Tribunales inferiores, la Audiencia Nacional <sup>17</sup> y algunos Tribunales Superiores de Justicia <sup>18</sup> se adhieren a la posición del Tribunal Supremo.

Otros, sin embargo, adoptan posiciones distintas; entre ellos, aparte del de la Comunidad Valenciana, cuya sentencia da pie a este comentario, y cuyas tesis analizaremos más adelante con cierto detenimiento, se encuentra el de Galicia. En varias sentencias <sup>19</sup> este Tribunal ha excluido la aplicación del artículo 120 LPA al supuesto de actos dictados en aplicación de la norma tributaria posteriormente anulada, con el argumento de que la garantía de seguridad jurídica en la que se funda ese precepto «no ha de operar en la misma medida en los actos declarativos de derechos que en los de gravamen, que aun no teniendo carácter punitivo, es evidente, situó al sujeto pasivo [...] en notoria peor posición que la dimanante de la normativa que permanece subsistente tras los pronunciamientos del Tribunal Supremo ...». Y añade que «no parece que la eventual eficacia del acto firme haya de exigir la cautelar impugnación de toda liquidación tributaria amparada en disposición de carácter general, al objeto de prever su posible modificación o derogación mediante la estimación de un recurso administrativo o jurisdiccional».

<sup>17</sup> Sentencias de 14-2-93 (JT 1588), 10-11-93 (JT 1426) -en la que se afirma además que la revisión de oficio no puede iniciarse a instancia de parte-, y 5-2-98 (JT 277). Otras citas en Equipo de Dirección, JT 1997-I, pág. 1.744 y en CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., pág. 54.

<sup>18</sup> Aragón: 12-2-94 (*Normacef*). Cataluña: 14-11-90 (*Normacef*), 15-3-91 (*ibid.*), 23-9-98 (JT 1194). Extremadura: 25-4-97 (JT 534). Murcia: 8-2-93 (JT 180), 22-3-93 (JT 333), 14-6-93 (*Normacef*), 20-10-94 (JT 1255), 28-2-95 (JT 212). Véanse también las citadas por CHECA GONZÁLEZ, C., op. y loc. cit. La sentencia del TSJ de Castilla y León de 28-2-1996 (JT 161), si bien acepta en principio la tesis del Tribunal Supremo, estima el recurso por entender que el contribuyente había utilizado la vía de revisión de oficio mediante escritos dirigidos a la Administración tributaria sin obtener respuesta adecuada, lo cual «no debe redundar en ningún caso en perjuicio [del particular recurrente], más cuanto que el pronunciamiento que la dicha Administración debió evacuar sería favorable a la petición del interesado». En vista de ello, el Tribunal curiosamente se adhiere al voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1991, «que compartimos íntegramente», dice, para estimar que existió una infracción manifiesta de ley. En suma, lo que la sentencia lleva a cabo es una revisión de oficio que sustituye a la considera que debería haber llevado a cabo la Administración. A nuestro juicio, esta solución es sumamente discutible, pues prescinde por completo de las reglas de competencia y procedimiento que los artículos 153 y 154 establecen para dicha revisión.

<sup>19</sup> Sentencias de 30-4-93 (*Normacef*), 23-2-96 (JT 104), 24-7-96 (*Normacef*). Otras citas en Equipo de Dirección, op. cit., pág. 1.745 y en CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., pág. 66. MALVÁREZ PASCUAL, op. cit., pág. 87, cita también como partidaria de la misma doctrina la sentencia del TSJ de Navarra de 6-2-96 (JT 836).

Aduce también un argumento de economía procesal: no tendría sentido incoar los procedimientos de revisión para llegar a la misma conclusión (que el Tribunal considera, por tanto, la única posible) que puede ser adoptada mediante la estimación del recurso, ordenando la devolución de las cantidades ingresadas. Sin embargo, al actuar de este modo el Tribunal infringe frontalmente las reglas de competencia y procedimiento que establecen para la revisión de oficio de los actos firmes los artículos 153 y 154 LGT. Esta infracción no puede ampararse en el principio de economía procesal, ya que es imposible asegurar de antemano que la decisión del órgano competente para resolver el procedimiento de revisión coincidirá con la del Tribunal, por lo que no cabe considerar superfluo el procedimiento, que es en lo que se basa dicho principio <sup>20</sup>.

En algunas de estas sentencias del TSJ de Galicia aparece el siguiente argumento dirigido contra el razonamiento del Tribunal Constitucional en la sentencia 45/1989, transcrito más arriba en el texto: el límite del artículo 120 LPA «es justificado que opere cuando, de franquearlo, resultaría de peor condición quien, habiendo utilizado todos los recursos administrativos y jurisdiccionales, vio su pretensión desestimada, por tanto con eficacia de cosa juzgada formal, respecto de quien, desentendiéndose de tales medios de impugnación, se limita ahora a pretender recuperar lo ingresado, una vez conocida la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma reglamentaria que amparaba la exigencia administrativa. No es este el caso que nos ocupa en el que, como a la Administración consta y la Sala reiteradamente ha resuelto, los recursos jurisdiccionales deducidos en relación con la liquidación complementaria litigiosa fueron estimados, con anulación de los actos administrativos correspondientes».

Ahora bien, si el criterio de la STC 45/1989 tiene por finalidad evitar que por la eficacia de la cosa juzgada resulte injustamente discriminado el particular diligente que recurrió infructuosamente contra la liquidación frente al que consintió el acto, la tesis del Tribunal de Galicia viene a establecer una equiparación, asimismo injusta, entre quien asumió la carga de recurrir y tuvo éxito y quien la rehuyó. Este puede lograr el mismo resultado, pero para ello tiene que soportar ahora la carga procesal antes eludida promoviendo contra el acto firme el correspondiente procedimiento de revisión. Por lo demás, la devolución «directa», como indebido, del ingreso practicado en ejecución de dicho acto no puede depender de que se hayan estimado o no los recursos contra los actos de aplicación de la norma posteriormente anulada <sup>21</sup>. En realidad, el criterio adoptado por el Tribunal

<sup>20</sup> El Equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi, *JT* 1993-III, pág. 943, habla de una «forzada apelación al principio de economía procesal» por el TSJ de Galicia.

<sup>21</sup> El Equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, *JT* 1993-I, pág. 1.215, dice que este argumento equivale a «supeditar los efectos de la nulidad a la línea jurisprudencial que [se hubiera ido asentando] en relación con la norma en cuestión. El mismo argumento conduciría a que si se hubiera fallado siempre manteniendo la norma, no podría, tras su declaración de nulidad, estimarse una nueva pretensión, pues habría disparidad entonces con las primitivas recurrentes. Dicho en otros términos, el límite del art. 120 LPA descansa en razones de seguridad jurídica, y conlleva necesariamente una cierta disparidad entre quienes obtuvieron sentencia antes y después de la declaración de nulidad, o, desde otra perspectiva, entre quienes recurrieron en su día y quienes no lo hicieron por no apreciar posible nulidad de la norma. Pero es una disparidad no ya consecuencia de una distinta actuación de los interesados, sino que, en virtud de ésta, se colocan ellos mismos en posiciones distintas, y de ahí que el juicio de igualdad no pueda realizarse como si de

Constitucional limita los efectos de la anulación de la norma sobre los actos administrativos firmes con independencia del contenido de las sentencias que también hayan alcanzado firmeza antes de la anulación. El fundamento último de ese criterio no es, por tanto, evitar discriminaciones, que se producirían, si se permitiese la devolución «directa», cualquiera que fuese dicho contenido, sino, como el propio Tribunal Constitucional afirma, la seguridad jurídica, que exigiría la estabilidad de las resoluciones firmes anteriores <sup>22</sup>.

Precisamente contra una de las sentencias del TSJ de Galicia de esta serie (la de 30 de abril de 1996) se interpuso por la Administración del Estado el recurso de casación en interés de la ley fallado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 7 de febrero de 1998, cuya doctrina hemos referido más atrás. En ella el Tribunal Supremo rechaza tajantemente la interpretación que el Superior de Justicia de Galicia hace del artículo 120: «Es justamente lo contrario. El principio de seguridad jurídica rige dicho precepto, para evitar que la anulación de una disposición de carácter general haga decaer la eficacia de actos administrativos consentidos o no impugnados al amparo de la norma posteriormente anulada». Rechaza, por tanto, implícitamente el Tribunal Supremo la distinción apuntada por el TSJ de Galicia entre actos declarativos de derechos y actos de gravamen, que carece de apoyo en el Derecho positivo.

Es de señalar que el mismo TSJ de Galicia no ha mantenido con coherencia su doctrina, pues ha rechazado la devolución de ingresos indebidos en otros supuestos en los que no es ya que la norma en que se había basado la liquidación fuera anulada con posterioridad, sino que dicha norma nunca existió, invocando para ello la más ortodoxa doctrina del Tribunal Supremo <sup>23</sup>. Finalmente ha terminado por rectificarla expresamente en acatamiento de la tesis del Tribunal Supremo que había comenzado a estimar recursos de casación contra sus anteriores sentencias <sup>24</sup>

---

identidad de situaciones se tratara. En hipótesis como las descritas, la seguridad jurídica se impone a otros valores del ordenamiento, en virtud de la ponderación entre ellos que realiza el legislador, y que sólo en casos extremos podría apreciarse inadecuada». En un comentario posterior (*JT* 1994-II, pág. 1.183) añaden que el mencionado argumento «se funda en un hecho del todo ajeno al proceso. En este caso el Tribunal sabía que los recursos interpuestos por algunos de los singularmente afectados por la norma general declarada nula habían sido estimados. Pero no acabamos de comprender por qué hubiera debido ser otro el fallo si dichas sentencias hubieran sido desestimatorias: el precedente erróneo no puede condicionar el contenido de la sentencia posterior».

<sup>22</sup> MALVÁREZ PASCUAL, op. cit., pág. 75, niega que el principio de seguridad jurídica sea el fundamento de la doctrina del TC; el motivo real sería evitar el caos financiero y presupuestario que podría ocasionar la devolución masiva de tributos. Sin embargo, impedir que se revisen las situaciones jurídicas firmes con las indicadas consecuencias es precisamente la función del principio de seguridad jurídica.

<sup>23</sup> Aludimos a la sentencia de 18 de abril de 1997 (*Normacef*), en la que se resolvió acerca de una petición de devolución de una tasa por licencia municipal de apertura de un despacho de abogados (!), cuya improcedencia fue declarada en otro proceso con distintas partes. El Tribunal estima que no existió un error de hecho sino un problema de interpretación jurídica y basándose en la doctrina del Tribunal Supremo, cuya sentencia de 19 de enero de 1996 cita, deniega la devolución.

<sup>24</sup> Sentencia del TSJ de Galicia de 27-2-98 (*JT* 474). La sentencia del Tribunal Supremo que cita es la de 17-10-96 (*RJ* 7276).

#### 4. LA TESIS DEL TSJ DE VALENCIA. CRÍTICA

La sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana que suscita este comentario no está aislada, sino que es la última de una serie de decisiones prácticamente iguales <sup>25</sup>. Como ya hemos anticipado, el Tribunal propugna en estas sentencias la tesis favorable a la consideración como ingresos indebidos de los practicados en virtud de actos dictados al amparo de una norma reglamentaria anulada una vez que dichos actos adquirieron firmeza; es decir, adopta la posición opuesta a la del Tribunal Supremo. Se basa para ello en los siguientes razonamientos principales:

- a) El artículo 7.º del R.D. 1163/1990 delimita los supuestos de devolución de ingresos indebidos de manera excesivamente restrictiva, no amparada por el artículo 155 si este precepto se interpreta a la luz de la Constitución. Esta limitación «puede ser razonable cuando se trata de impedir que en el cauce procedimental de la devolución de ingresos indebidos se plantee el debate acerca de la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo concreto (que tiene su cauce propio, en vía de recurso o de revisión, como seguidamente veremos), pero la extensión de esta cautela a los supuestos en los que la inobligatoriedad del pago es palmaria y derivada de una circunstancia normativa negativa, como es el caso (en que se ha expulsado del ordenamiento la norma de cobertura por su improcedente carácter retroactivo), escapa de toda previsión racional» (F.D. 6.º). «Si la capacidad económica de los sujetos pasivos no debió ser gravada con dicha eficacia retroactiva, la sanación de esta exacción por el mero transcurso del plazo efímero de su impugnación en vía administrativa (que, al fin, es la razón de la denegación de la solicitud) no se corresponde con el instituto arbitrado por el legislador en el citado art. 155, de la devolución de ingresos indebidos...» (F.D. 5.º).
- b) A pesar de los principios establecidos en las sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989 y del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1993, que afirma no desconocer, «lo cierto es que los actos administrativos en cuestión no por firmes son insusceptibles de revisión, y por ende anulados y dejados sin efecto»; por el contrario, son revisables no sólo en el supuesto de nulidad radical, sino también en el de infracción manifiesta de ley (arts. 153 y 154 LGT), como admite expresamente la D.A. 2.ª del R.D. 1163/1960.
- c) Las sociedades actoras interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la ordenanza base de las liquidaciones practicadas, «con lo que, atacado el fundamento en que se trata de sustentar las mismas, hay que entender que se está discrepando del hecho mismo de la liquidación, con lo que ni siquiera nos encontraríamos ante esa situación, planteada por la Administración, de unos actos firmes, por cuanto tal consentimiento no se desprende de la conducta de las actoras al haberse recurrido la norma base de la liquidación practicada, y anulada que fue tal Norma, quedó esa liquidación sin la necesaria cobertura legal que la justificara y sustentara».

<sup>25</sup> Sentencias de 28-12-95 (JT 1541), 25-3-96 (*B.D. de Gaceta Fiscal*), 21-2-97 (JT 288), 28-2-97 (JT 290), 3-3-97 (JT 377), 4-7-97 (*B.D. de Gaceta Fiscal*). Con fundamentación en parte distinta, sentencias de 24-5-95 (JT 837), 30-1-98 (JT 315), 4-5-98 (JT 684).

Es de señalar, en primer lugar, que alguna de las consideraciones reproducidas no se corresponden con el caso objeto de la sentencia, en el que no se trataba de la anulación de un reglamento con fundamento en la retroactividad que atribuía a la ley que desarrollaba, sino de la anulación de una ordenanza reguladora de un precio público. Esta anomalía, que no afecta en sí misma a la tesis propugnada por el Tribunal, se debe a que la sentencia se limitó a reproducir literalmente los fundamentos de sus precedentes, sin preocuparse de adecuarlos al nuevo caso; defecto que hay que achacar sin duda a la excesiva carga de asuntos pendientes.

Con relación a la argumentación de la sentencia es posible observar lo siguiente:

- 1.º El artículo 7.º del R.D. 1163/1990 no delimita los supuestos en los que el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos; para demostrarlo basta leer el artículo 10.2 de la misma disposición. Lo que determina aquel artículo son los supuestos en los que procede la devolución «directa», previa comprobación mediante el procedimiento sumario regulado en el capítulo II del citado R.D. En los supuestos de devolución «indirecta», es decir, aquellos en los que el ingreso fue consecuencia de un acto administrativo (o de una autoliquidación), la devolución pasa necesariamente por la eliminación del acto. La tesis del Tribunal se resume en la afirmación de que cuando el acto este afectado por determinados vicios (nulidad de pleno derecho e infracción manifiesta de ley) procede también la devolución directa y, por tanto, el Tribunal puede así decidirlo.
- 2.º Como es lógico, ni el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo sostienen que no es posible la revisión de los actos firmes, pues lo contrario resulta palmariamente de las normas, tanto tributarias (arts 153, 154 y 171 LGT) como del Derecho administrativo común (arts. 102 y 108 Ley 30/1992), que regulan los procedimientos de revisión de oficio y el recurso extraordinario de revisión, a las que remite la Disposición Adicional 2.ª del R.D. 1163/1990, norma seguramente superflua salvo por la alusión que contiene a la posibilidad de que los primeros sean incoados a instancia del obligado tributario. La verdadera cuestión no es, sin embargo, la posibilidad en sí misma de la revisión, sino el cauce procedimental para llevarla a cabo. En relación con ella, la doctrina de dichos Tribunales, especialmente, como hemos visto, la del Supremo, establece terminantemente que la revisión de los actos firmes únicamente puede verificarse por el cauce de los mencionados procedimientos especiales o extraordinarios.

En varias de las sentencias precedentes de la comentada <sup>26</sup> el Tribunal de Valencia dejaba traslucir las dudas que le planteaba su posición, puesto que de manera certera se planteaba la cuestión de «si no se ha incurrido en un cauce procedimental equivocado, o anticipado, al exigir la devolución de los ingresos indebidos, sin que previamente se hubiera conseguido la revisión de los actos causa de los ingresos». A este interrogante, suprimido en la sentencia comentada, respondía el Tribunal en los siguientes términos: «Entiende la

<sup>26</sup> Las de 28-12-95 (JT 1541), 25-3-96 (B.D. de Gaceta Fiscal), 28-2-97 (JT 290), 3-3-97 (JT 377) y 4-7-97 (B.D. de Gaceta Fiscal).

Sala [...] que la devolución de ingresos indebidos no parece efectivamente el cauce procedimental adecuado para plantear la validez de los actos administrativos, puesto que la norma establece otros cauces distintos (con una razón obvia de mayor complejidad e, incluso, asignaciones competenciales específicas); pero esta previsión excede de lo razonable cuando la devolución se funda en actos como en el caso de autos en el que la ilegalidad de la exacción proviene de la expulsión expresa y directa del ordenamiento jurídico por el Tribunal Supremo de la norma de cobertura, de tal forma que las únicas cuestiones a considerar en el expediente de devolución de ingresos indebidos serán las mismas que si se tratara de un error de hecho o de un exceso o duplicación de la cuota debida».

Ahora bien, es posible que la constatación de la nulidad del acto dictado al amparo de la norma anulada no sea tan simple: ya hemos visto cómo, de acuerdo con un importante sector de la doctrina administrativista, la nulidad de la norma no acarrea de modo inevitable la del acto. Pero, sobre todo, lo decisivo es que el procedimiento y la competencia para resolver esta cuestión no dependen de la mayor o menor dificultad de dicha constatación, sino que están previstos en la ley, sin excepción, para todo acto firme. En consecuencia, el Tribunal se arroga unas funciones que no le competen cuando se atribuye la de decidir acerca de la devolución como indebido de lo ingresado. Decisión, por otra parte, que, de aceptarse, como parece hacerlo el Tribunal, la mecánica conexión entre la nulidad del reglamento y la del acto, quedaría reducida a una comprobación puramente formal de la anulación de la norma y de que el acto fue dictado en su aplicación.

- 3.º La afirmación de que el recurso contra la norma equivale a un recurso contra los actos de aplicación y suprime la firmeza de éstos es a todas luces insostenible y va contra los más elementales principios del Derecho procesal, con arreglo a los cuales la única manera de impedir que un acto administrativo adquiera firmeza es interponer contra él el recurso procedente.

## 5. CONSIDERACIONES CRÍTICAS

Después del recorrido que hemos hecho por la doctrina y la jurisprudencia, la conclusión a la que se llega es que la declaración de la nulidad de una norma administrativa no da derecho directamente a obtener la devolución de los ingresos realizados en virtud de actos administrativos firmes dictados en aplicación de dicha norma. Para ello es indispensable la remoción del acto <sup>27</sup>, y la única vía disponible para este fin es la de los procedimientos extraordinarios de revisión (revisión de oficio o recurso de revisión), con las limitaciones inherentes a estos procedimientos. En consecuencia, tampoco los Tribunales pueden decretar la devolución con ocasión de los recursos interpuestos contra las resoluciones denegatorias de la devolución, ya que carecen de la necesaria competencia.

---

<sup>27</sup> En el mismo sentido MALVÁREZ PASCUAL, op. cit., pág. 89.

La pregunta que cabe formular es si puede considerarse satisfactorio este estado de la cuestión. Para tratar de responder a ella es necesario separar dos aspectos distintos: uno (predominantemente sustantivo) es el de los efectos de la nulidad de la norma sobre la validez de los actos de aplicación; el otro (predominantemente procesal) es el relativo a la existencia de breves plazos de caducidad para la interposición de recursos contra los actos de liquidación.

Acerca del primero de estos aspectos, nos remitimos a la doctrina expuesta más atrás, en el sentido de que la nulidad de la disposición no acarrea necesariamente la de los actos de aplicación. De aceptarse esta doctrina, como creemos que debe hacerse, es evidente que constituiría un obstáculo prácticamente insalvable frente a la aplicación a los ingresos derivados de estos actos del procedimiento propio de la devolución de ingresos indebidos en sentido estricto (devolución «directa»). En efecto, la complejidad del análisis de la validez de los actos de aplicación de la norma anulada desbordaría claramente el cauce de un procedimiento declarativo sumario como el del capítulo II del RD 1163/1990. Este es el obstáculo con el que tropieza fundamentalmente la solución propugnada con cierta frecuencia en la doctrina consistente en considerar como indebidos a los derivados de un acto ilegal o, al menos, radicalmente nulo o afectado de ilegalidad manifiesta<sup>28</sup>, solución que, como hemos visto, es aceptada por una parte de la jurisprudencia<sup>29</sup>, a pesar de no tener encaje posible en el actual sistema de la revisión de los actos administrativos.

Habría entonces que habilitar un cauce procedimental adecuado para la revisión de dichos actos, lo que, en definitiva, nos situaría ante la alternativa de la vía ordinaria de recurso o los procedimientos especiales o extraordinarios de revisión.

El segundo término de esta alternativa es precisamente la solución vigente en la actualidad. Esta solución, sugerida frecuentemente por la doctrina, chocaba originariamente con la resistencia de la jurisprudencia a admitir la iniciativa del particular en los procedimientos de revisión de oficio de actos anulables, pero esta dificultad puede considerarse, en principio, resuelta en la actualidad.

El primer término de la alternativa nos conduce al problema de los plazos de caducidad de los recursos contra los actos administrativos, que es el segundo de los aspectos de la cuestión que hemos distinguido más atrás. Con relación a él es de señalar que en la doctrina administrativista se viene poniendo de manifiesto desde hace tiempo el problema que plantea el contraste entre la cortedad de estos plazos y la extensión mucho mayor de los de prescripción del derecho material afectado por el

<sup>28</sup> Cfr. TOLEDO JÁUDENES, J., «Transcurso del plazo para recurrir: pérdida del trámite y no del derecho a la devolución de ingresos indebidos», *Gaceta Fiscal*, núm. 46 (1987), págs. 127 y sigs.; y GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF/ M. Pons, Madrid, 1993, págs. 327 y sigs.

<sup>29</sup> Véase, además de la relativa al supuesto específico de la anulación de la norma en aplicación de la cual se dictó el acto, de la que nos hemos ocupado detenidamente en este trabajo, la más general citada más atrás en la nota 2.

acto administrativo. Transcurrido el plazo de impugnación, la doctrina del acto consentido, aplicada rigurosamente, salvo en contados casos, por los Tribunales, impide recurrir contra él y contra los que lo reproduzcan o confirmen, lo cual acarrea la pérdida del Derecho sustantivo<sup>30</sup>.

Una ocasión óptima para la revisión de la doctrina del acto consentido y el carácter preclusivo de los plazos de impugnación la ofrecía la elaboración de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 29/1998, de 13 de julio. Y, sin embargo, dicha doctrina sigue estando consagrada en el artículo 28 de la nueva Ley exactamente en los mismos términos en que lo estaba en el artículo 40,a) de la de 1956: «No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma». Acerca de ella dice la Exposición de Motivos de la Ley 29/1998 lo siguiente:

«Esta última regla se apoya en elementales razones de seguridad jurídica, que no sólo deben tenerse en cuenta en favor del perjudicado por un acto administrativo, sino también en favor del interés general y de quienes puedan resultar individual o colectivamente beneficiados o amparados por él. Por lo demás, el relativo sacrificio del acceso a la tutela judicial que se mantiene por dicha causa resulta hoy menos gravoso que antaño, si se tiene en cuenta la reciente ampliación de los plazos del recurso administrativo ordinario, la falta de eficacia que la legislación en vigor atribuye, sin límite temporal alguno, a las notificaciones defectuosas e inclusive la ampliación de las facultades de revisión de oficio. Conservar esa excepción es una opción razonable y equilibrada».

Entre los comentaristas de la nueva Ley, algunos aprueban la conservación de la regla del acto confirmatorio<sup>31</sup>; otros recuerdan las excepciones admitidas por la jurisprudencia<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E./FERNÁNDEZ, T.-R., *Curso de Derecho administrativo*, I, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1983, págs. 584 y sigs. En contra en lo fundamental, pero con múltiples matizaciones y reservas, MATEU-ROS CERESO, R., *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley*, cit. (nota 2), pág. 39. Sin embargo, propugna dicha solución *de lege ferenda* y sugiere que la revisión del acto pueda solicitarse en el seno del propio procedimiento de devolución (es decir, del que hemos denominado procedimiento declarativo sumario); cfr. págs. 42 y sigs.

<sup>31</sup> Así SÁNCHEZ MORÓN, M., en los comentarios dirigidos por él y LEGUINA VILLA, cit., pág. 164, afirma respecto de la defensa de la regla que hace la E. de M. de la Ley lo siguiente: «Estas razones son comprensibles y están justificadas, pues de lo contrario se podrían defraudar las normas sobre los plazos para interponer el recurso, que son normas de orden público procesal». Y más adelante dice que «[l]a propuesta [de excluir de la regla del acto confirmatorio a los actos nulos de pleno derecho] no ha tenido acogida en la Ley, pues han pesado más las expresadas razones de seguridad jurídica, bien tangibles, que una determinada concepción dogmática de las nulidades de los actos administrativos que ofrece muchos flancos a la crítica...».

<sup>32</sup> En este sentido GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios*, cit., t. I, págs. 695 y sigs. Para VILLAR PALASÍ, J.L. y VILLAR EZCURRA, J.L., comentario al art. 28 de la nueva LJC, *REDA*, núm. 100, págs. 276 y sigs. (pág. 277), en la jurisprudencia que rechaza la aplicación de la regla del acto confirmatorio «se aprecia un giro importante en los últimos años, ya que, junto a una exigencia rigurosa de los presupuestos y requisitos para apreciar la existencia de acto confirmatorio o reproductorio, se vislumbra un criterio inspirado en la idea de que la causa de inadmisión ahora prevista en el artículo 28 de la LJC no debe estimarse cuando exista una causa razonable de indefensión para el particular con apoyo explícito en el artículo 24 de nuestra Constitución».

Uno de los aspectos fundamentales a considerar en el examen de esta cuestión es si el derecho que se hace valer preexiste al acto administrativo o nace de éste. En el primer caso parece más viable la tesis de que la caducidad del plazo de recurso contra el acto denegatorio no supone la pérdida del derecho, mientras que en el segundo el consentimiento de dicho acto impediría el nacimiento del derecho. La doctrina jurisprudencial según la cual la caducidad del recurso no afecta al derecho material, el cual puede ser ejercitado reiteradamente mientras no expire el plazo de prescripción, se estableció con relación a supuestos en los que tal derecho había nacido indudablemente con independencia de su declaración por la Administración, como el derecho a intereses sobre el precio de expropiación<sup>33</sup>, la retribución de los funcionarios<sup>34</sup> o el derecho a una indemnización por daños y perjuicios<sup>35</sup>. En cambio, el derecho a la devolución de ingresos tributarios «indebidos» derivados de un acto de liquidación no nace, en nuestra opinión, hasta que se dicte una nueva liquidación que rectifique la anterior y reconozca tal derecho<sup>36</sup>. Mientras esto no suceda, la primera liquidación goza

<sup>33</sup> La serie de sentencias en esta materia, recopiladas originariamente por GARCÍA DE ENTERRÍA, fue reproducida por SANTAMARÍA PASTOR, J.A., «El problema de los plazos en el recurso contencioso-administrativo. ¿Prescripción o caducidad?», *RAP*, núm. 58 (1969), págs. 185 y sigs. (pág. 203) y luego por GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, cit., t. I, pág. 695. En dichas sentencias (de 13-2-1960, RJ 409; 16-11-1960, RJ 4074; 29-1-1963, RJ 534; y 8-2-1963, RJ 656), el argumento fundamental es que en los supuestos enjuiciados no hubo en realidad renuncia tácita al interés.

<sup>34</sup> Entre las sentencias en esta materia figura, en primer lugar, la de 23-11-1964 (RJ 5067), citada en primer lugar por SANTAMARÍA, *ibidem*, y luego por varios autores. En ella argumenta el Tribunal Supremo que la percepción parcial de haberes no supone una renuncia a los dejados de percibir, que el funcionario puede reclamar sin otra limitación temporal que la de la prescripción de los créditos contra el Estado. También versaba sobre retribuciones de los funcionarios la serie de sentencias invocadas por la de 22 de julio de 1986, a la que nos referiremos en la nota siguiente. En ellas uno de los fundamentos del fallo es que las nóminas no son actos en los que pueda fundarse la inadmisión del recurso por aplicación de la regla del acto confirmatorio. La última de la serie, de 6-7-1972, desestima el recurso al haber transcurrido el plazo de prescripción.

<sup>35</sup> Esta es la cuestión planteada en la sentencia de 22-7-1986 (RJ 5548), de la cual fue ponente el profesor González Navarro, cuya cita se ha hecho obligada por la rotundidad de la máxima en la que enuncia la doctrina: «[L]a falta de impugnación en plazo no puede nunca perjudicar un derecho material que tiene conforme a la Ley una vida más larga... la técnica de la preclusión hay que entenderla referida a potestades o a cargas procesales, pero no a acciones materiales». Los preceptos que establecen plazos de prescripción de derechos «quedarían reducidos a pura semántica si se pudiese hacer prevalecer frente a ellos los plazos mucho más cortos de los recursos configurados como plazos preclusivos de caducidad». De esta sentencia se hacen eco en materia tributaria, entre otros autores, TOLEDO JÁUDENES, *op. cit.*, pág. 132; GARCÍA NOVOA, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, cit., pág. 329; y SERRANO ANTÓN, F., *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 185. En esta sentencia se encuentra seguramente una de las raíces de la doctrina mantenida por algunos Tribunales Superiores de Justicia examinada más atrás.

<sup>36</sup> La opinión contraria es sostenida por GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, págs. 163 y sigs. El error fundamental que, a nuestro juicio, comete este autor, consiste en tratar a todos los supuestos de ingresos indebidos como una categoría homogénea, sin distinguir, como creemos que debe hacerse con claridad, entre los de devolución «directa» e «indirecta». No hacerlo priva de base a su argumento según el cual «[e]n algunos casos -los del artículo 7.2 del RD 1163/1990, duplicidad de pago y error- dicho acto de liquidación no resulta necesario. Así, pues, en tanto existen ingresos indebidos que para su determinación no precisan de un acto de liquidación, este no es imprescindible, por lo que en modo alguno puede ser el origen del derecho a la devolución». Es obvio que del hecho de que algunos de los supuestos que se comprenden en un concepto amplio de ingresos indebidos no procedan de una liquidación y, por tanto, no la necesiten para su reconocimiento, no se deduce que la misma conclusión valga para aquellos ingresos cuyo carácter «indebido» sólo puede resultar de una nueva liquidación. En cuanto a los artículos 64,d) y 155 LGT, que también invoca este autor, ya hemos dicho que, en nuestra opinión, son aplicables únicamente a los ingresos indebidos no originados por una liquidación administrativa, incluidos los derivados de una autoliquidación; justamente, en cuanto a estos últimos, hasta que media una liquidación administrativa.

de la presunción de legalidad de los actos administrativos. El plazo relevante en este caso no es el de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos (art. 64,d) LGT), sino el de (caducidad de) interposición del recurso pertinente, si el acto de liquidación no es firme, o el plazo vigente, en su caso, para la vía de revisión procedente, si lo es <sup>37</sup>. Habría que puntualizar, además, que si la liquidación es provisional podrá ser modificada, mediante la práctica de la definitiva, mientras no haya prescrito la acción liquidadora de la Administración (art. 64,a) LGT).

La prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos a que se refiere el artículo 64 LGT en su letra d) es la del artículo 155 LGT, es decir, la correspondiente a ingresos indebidos en sentido estricto, por duplicidad o exceso en el pago. Esta tesis encuentra apoyo en el texto del apartado 1 de este último artículo, que se refiere a «los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro *con ocasión del pago* de las deudas tributarias». En el caso de error material, de hecho o aritmético, el ingreso indebido se originó por el acto erróneo, pero la rectificación del error, y consiguiente declaración del carácter indebido del ingreso, no exige la revocación del acto. El error, para poder calificarse como de hecho, debe poder eliminarse «limpiamente», sin tocar al resto del acto. Esto ha de hacerse en el plazo de cinco años desde la fecha del acto (art. 156 LGT), cuya naturaleza parece más de caducidad que de prescripción. Ambos supuestos, es decir, los de duplicidad o exceso en el pago y error material, son agrupados a efectos procedimentales, junto con el de pago de una deuda prescrita, por el artículo 7.º del R.D. 1163/1990, distinguiéndolos claramente de la devolución procedente en virtud de una resolución administrativa o judicial.

## 6. REFERENCIA AL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO

La cuestión de la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la nulidad de las normas en virtud de las cuales se practicaron dichos ingresos presenta características especiales cuando la causa de la nulidad es la infracción del Derecho comunitario europeo. Tal especialidad se debe a que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha establecido una doctrina acerca de los efectos de sus sentencias que podría entrar en contradicción con las normas internas de los Estados miembros sobre la devolución de ingresos indebidos, muy en particular cuando el ingreso se efectuó en virtud de un acto administrativo de liquidación <sup>38</sup>.

<sup>37</sup> La revisión por nulidad de pleno derecho carece, como es sabido, de plazo. Los restantes plazos aplicables son el de prescripción de la acción liquidadora en el supuesto de infracción manifiesta de ley (art. 154,a) LGT) y el de cuatro años de la declaración de lesividad (art. 103.2 Ley 30/1992).

<sup>38</sup> Ya hemos tenido ocasión de referirnos a esta cuestión en un comentario a la sentencia *Solred, S.A. c. Administración General del Estado* publicado en el número 183 (1998), sección de jurisprudencia, de esta revista, págs. 150 y sigs. (págs. 153 y sig.), en la que el TJCE declaró contraria a la Directiva 69/335/CEE, reguladora del «derecho de aportación», la aplicación del gravamen gradual sobre documentos notariales del IAJD a las escrituras que documentan el desembolso de dividendos pasivos. Hacíamos referencia en esa ocasión a la posición mantenida por el TJCE sobre esta cuestión en algunas sentencias y citábamos la opinión de HERRERA MOLINA, P.M., «El ITP y AJD frente al Derecho comunitario y al principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997», *Impuestos*, 1998, I, págs. 285 y sigs. (págs. 295 y sigs.). Es necesario completar la anterior información con la propor-

El TJCE atribuye en principio eficacia retroactiva a sus propias sentencias, mediante las cuales el TJCE interpreta una norma comunitaria. Tratándose de normas tributarias, el efecto retroactivo supondría la devolución de los ingresos efectuados en aplicación de las contrarias al Derecho comunitario. Sin embargo, el TJCE admitió inicialmente (sentencias *Rewe* y *Comet*) que, en ausencia de disposiciones comunitarias, dicha devolución se sometiera a las normas procesales internas (principio de autonomía procesal), incluidas las que, en virtud del principio de seguridad jurídica, exigen que la solicitud de devolución se presente dentro de un plazo razonable. Exigió, no obstante, que dichas normas no fuesen menos favorables que las aplicables a recursos internos similares y no hicieran imposible o excesivamente difícil el ejercicio de derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (la devolución del ingreso, en el caso que nos ocupa).

La sentencia *Emmott*<sup>39</sup>, estableció, sin embargo, una doctrina que ampliaba enormemente el alcance retroactivo de las sentencias, pues con arreglo a ella el plazo previsto en el Derecho nacional para recurrir contra los actos de aplicación de la norma interna contraria al Derecho comunitario no podrían comenzar a correr sino a partir del momento en que el Derecho interno se adapte a la Directiva infringida. Las graves consecuencias financieras que esta doctrina podría acarrear para los Estados llevaron pronto a su limitación en sentencias posteriores, en las que se vuelve al principio de autonomía procesal (sentencias *Steenhorst-Neerings*, *Johnson* y *Fisscher*, en materia de seguridad social, cuya doctrina es extendida al ámbito tributario por las sentencias *Haahr*, *Texaco*, *GT-Link* y *Fantask*). MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO<sup>40</sup> resumen la doctrina del TJCE acerca de este punto en los siguientes términos:

«La conclusión que cabe extraer de esta jurisprudencia es la siguiente: el principio general en materia de devolución de tributos recaudados con vulneración del Derecho comunitario es la plena operatividad de los plazos de prescripción (y de caducidad) previstos en el Derecho interno de que se trate, siempre que se cumplan las otras condiciones definidas por el TJCE, a saber que no exista discriminación entre las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por vulneración del Derecho comunitario y por vulneración del ordenamiento nacional (principio de equivalencia), y que las normas nacionales no hagan imposible o excesivamente difícil en la práctica la aplicación del Derecho comunitario (principio de efectividad).»

---

cionada por el importante trabajo de MARTÍN JIMÉNEZ, A.J./CALDERÓN CARRERO, J.M., «Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 167 (1998), págs. 41 y sigs., cuya exposición seguimos en este apartado. Véase también CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos», *REDF*, núm. 92 (1996), págs. 759 y sigs.

<sup>39</sup> C-208/90, Rec. P.I-4269.

<sup>40</sup> Op. cit., pág. 53, col. 2.

Añaden la siguiente consideración, de gran interés para la cuestión que nos ocupa <sup>41</sup>:

«Es importante señalar que la duración del plazo que puede motivar la desestimación de una reclamación de devolución de ingresos indebidos no parece ser importante para el TJCE pues éste ha afirmado la validez de plazos que van desde 30 días (sentencias *Rewe* y *Comet*) o 60 días (sentencia *Peterbroek*) hasta cinco años (sentencias *Haahr*, *Texaco*, *GT-Link* y *Fantask*). Lo fundamental es que dicho plazo no sea discriminatorio o haga imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho comunitario».

En efecto, en nuestro comentario a la sentencia *Solred* <sup>42</sup> nos habíamos planteado si podría considerarse razonable a efectos de la aplicación de la doctrina del TJCE sobre la devolución de ingresos indebidos el plazo de quince días aplicable a la impugnación de los actos de aplicación de las normas internas contrarias al Derecho comunitario. En otros términos, si es compatible con la doctrina del TJCE la tesis ampliamente dominante en la jurisprudencia española, según la cual no habría derecho a la devolución de los ingresos practicados en virtud de actos firmes anteriores a la publicación de la sentencia del TJCE que declara la infracción del Derecho comunitario por la norma interna. La respuesta que allí apuntábamos era negativa, por lo que sugeríamos que el plazo a tener en cuenta cuando se tratase de la aplicación del Derecho comunitario debía ser el de prescripción del derecho a la devolución, de cuatro años. Esta opinión vendría a coincidir, para este supuesto de Derecho comunitario, con la doctrina minoritaria en la jurisprudencia, representada por la sentencia del TSJ de Valencia que ha dado motivo al presente comentario. Señalábamos, no obstante, la disparidad, difícil de aceptar, que esta conclusión produciría con relación a los supuestos de ingresos indebidos producidos por la aplicación exclusiva del Derecho interno.

El cuidadoso análisis de la jurisprudencia del TJCE que llevan a cabo MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO les permite rectificar expresamente la interpretación que nosotros hacíamos y, en consecuencia, poner de manifiesto la falsedad de las bases sobre las que planteábamos el problema. La interpretación de estos autores tiene la gran ventaja de que restablece plenamente la armonía entre la solución que entendemos procedente en el ámbito del Derecho interno y la que, según esto, lo es también desde la perspectiva del Derecho comunitario. El hecho de que en vía económico-administrativa se permita la alegación del Derecho comunitario y de que los Tribunales Económico-Administrativos estén legitimados para plantear cuestiones prejudiciales ante el TJCE <sup>43</sup>, elimina, a su vez, las dificultades que en otro caso podrían oponerse sobre la base de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo <sup>44</sup>.

<sup>41</sup> Ibidem, pág. 54, col. 1.

<sup>42</sup> Cit. *supra*, nota 38.

<sup>43</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, págs. 239 y sig. y 249 y sigs.; ALONSO GARCÍA, R., *Derecho comunitario*, CEURA, Madrid, 1994, pág. 330.

<sup>44</sup> Véanse los comentarios sobre la sentencia *Peterbroek* de 14 de diciembre de 1995 que hacen MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, op. cit., pág. 52.

Observan, por otro lado, MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO <sup>45</sup> que «la validez, conforme al Derecho comunitario, del plazo de quince días podría fundamentarse en la idea de que la vía de la reclamación económico-administrativa no es la única defensa contra liquidaciones firmes que vulneran el Derecho comunitario». Aluden a la posibilidad, recordada por la D.A. 2.<sup>a</sup> del R.D. 1163/1990, que se ofrece al contribuyente de instar la revisión de oficio de los actos de gestión tributaria con base en la infracción del Derecho comunitario, admitida por varios Tribunales Superiores de Justicia en una interesante jurisprudencia que citan <sup>46</sup>. Esta observación concuerda excelentemente con la posición del Tribunal Supremo y de la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia.

---

<sup>45</sup> Op. cit., pág. 58.

<sup>46</sup> Ibidem: TSJ de Valencia 16-1-95 (JT 12); TSJ Canarias 20-11-96 (JT 1332); TSJ Madrid 13-10-95 (JT 1223) y 10-11-95 (JT 1395). En la sentencia citada, el TSJ de Valencia, después de declarar que la norma interna aplicada infringía el Derecho comunitario, ordena directamente la devolución invocando el principio de economía procesal. Cfr. *supra* epígrafe 3.