

LA SUSPENSIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL CASO DE IMPUESTOS INCOMPATIBLES: EL ARTÍCULO 62.8 DE LA LGT

JOSÉ M.^a ECHEVARRIETA SAZATORNIL

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

A fin de evitar supuestos de doble imposición interna, en operaciones que pueden resultar gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Ley 58/2003, General Tributaria, introdujo una norma que dispone la suspensión del ingreso de la segunda deuda tributaria y, cuando intervienen dos Administraciones distintas, la compensación entre ellas.

Esta disposición completada tan solo por una referencia en el artículo de la propia Ley que regula el cómputo de la prescripción, una norma sobre la competencia de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria y por el artículo 44 del Reglamento General de Recaudación, plantea un número considerable de problemas, especialmente por cuanto no es aplicable únicamente al conflicto que la originó, sino a cualquier otra situación semejante.

Este artículo pretende plantear algunos de estos problemas y trata de resolverlos estudiando la propia norma, el artículo 62.8 de la Ley General, en el contexto de las normas, materiales y procedimentales, que configuran el sistema tributario español.

Palabras clave: suspensión e impuestos incompatibles.

SUSPENSION OF THE TAX DEBT IN THE CASE OF INCOMPATIBLE TAXES: ARTICLE 62.8 GENERAL TAX ACT

JOSÉ M.^a ECHEVARRIETA SAZATORNIL

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

To avoid cases of double taxation on operations that can be taxed by the Value Added Tax or the Tax on Capital Transfers and Documented Legal Acts, the General Tax Act (Act 58/2003) introduced a paragraph ordering to suspend the second tax debt payment and, when two different tax administrations are interested, the direct compensation between them.

This paragraph, completed by a reference on another article on the General tax Act referred to the prescription of the tax debt, a function of the Regional Councils for Tax Coordination and Management, and the 44th article of the general Tax collection regulation, raises a number of problems, specially because it aims to regulate not only the conflict it is directly referred to, but any similar conflict on different taxes.

This paper aims to raise some of those problems and tries to solve them by studying this specific law, paragraph 62.8 of the Spanish General Tax Law, on the background of the material and procedural laws that form the Spanish tax system.

Keywords: suspension and incompatible taxes.

Sumario

Introducción.

- A. Tributos incompatibles, en general.
 - 1. La nueva normativa.
 - 2. La suspensión.
 - 3. La determinación del tributo procedente.
 - 4. Extinción y compensación.

- B. La delimitación IVA-TPO, en particular.
 - 1. La doble imposición.
 - 2. La solución legal.
 - 3. Excepciones.
 - 4. El caso inverso: TPO-IVA.
 - 5. La prescripción.
 - 6. Intereses de demora.

- C. Otros supuestos de tributos incompatibles.
 - 1. En una misma Administración.
 - 2. Entre distintas Administraciones.

- D. Conclusiones.

Entre las novedades que incorporó la Ley General Tributaria que entró en vigor en julio de 2004, se encuentra la suspensión prevista en su artículo 62.8 en caso de exigencia de tributos incompatibles. Estas líneas pretenden examinar esta problemática a partir de la regulación legal, que es ciertamente reducida.

Como veremos, los problemas prácticos surgieron en el ámbito de las operaciones inmobiliarias que pueden tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, los preceptos legales utilizan una terminología genérica que permite su aplicación a otros supuestos. Por ello hemos estructurado este análisis en una introducción y tres partes: la normativa vigente (de carácter general), su aplicación al supuesto típico IVA-TPO, y un breve examen de otros supuestos en que podría resultar aplicable. Unas sucintas conclusiones pretenden fijar los puntos más importantes a tener en cuenta en la aplicación de este precepto.

INTRODUCCIÓN

Desde 1986, año en que empezó a aplicarse en nuestro país el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), hasta julio de 2004, en que entró en vigor la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), la coexistencia de dos impuestos que podían gravar las transmisiones de bienes inmuebles, el IVA y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) daba lugar a supuestos de doble imposición, temporales o, incluso, definitivos.

En efecto, resultaba fácil que el transmitente repercutiese el IVA, entendiendo que era el impuesto procedente y, posteriormente, la Administración competente para aplicar TPO considerase que era este el tributo que debía gravar la operación.

En el mejor de los casos, la Administración autonómica, a la que correspondía la gestión de TPO, giraba liquidación por este concepto y el sujeto pasivo del mismo, el adquirente del inmueble que había soportado la repercusión, había de satisfacerlo. Surgía así una doble imposición transitoria, que desaparecía cuando la Administración estatal hacía efectiva al propio adquirente el tributo indebidamente repercutido. Sin embargo, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, tan solo reconocía (al menos expresamente) el derecho a solicitar la devolución al sujeto pasivo del IVA, que lo había repercutido e ingresado en el Tesoro, por lo que el adquirente precisaba la colaboración del mismo para obtener la devolución.

Si el sujeto pasivo recurría la liquidación por TPO, especialmente si la misma se había producido tiempo después de efectuar la operación y presentar la correspondiente autoliquidación por el IVA, podía

sucedier que, una vez existía una resolución o sentencia firme que declaraba la procedencia de aplicar TPO, hubiese transcurrido el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebidamente efectuado por el IVA. En este caso, si la Administración autonómica exigía el pago de la deuda (declarada procedente por los Tribunales) se producía una doble imposición de carácter definitivo.

Por supuesto, era también posible que la Administración estatal mantuviese que la operación debía quedar gravada por el IVA e, incluso, que los Tribunales respaldasen ambas tesis, ya que los correspondientes recursos podían ser resueltos por diferentes órganos o, al menos, diferentes salas del mismo Tribunal, que podían mantener interpretaciones divergentes.

El Defensor del Pueblo se hizo eco de las quejas originadas por estas situaciones en varias recomendaciones ¹ que propugnaban la coordinación entre la Administración estatal y las autonómicas.

La Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria buscó evitar estas situaciones mediante un procedimiento de coordinación entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) y la Administración autonómica competente para aplicar TPO, dirigido a obtener un acuerdo acerca del tributo aplicable y la emisión, por parte de cada Administración, de los actos administrativos coherentes con el acuerdo aplicado: la liquidación de TPO y la devolución del IVA, si era aquel el tributo aplicable, o bien una liquidación que, en su caso, aplicaba únicamente el concepto Actos Jurídicos Documentados. Sin embargo, este procedimiento no evitaba completamente la doble imposición, ya que no existía una vinculación entre el ingreso por un concepto y la devolución por el otro, ni la prescripción del derecho a la devolución se interrumpía por la liquidación que declaraba aplicable el concepto no satisfecho.

Estos casos dieron lugar también a quejas ante el Consejo de Defensa del Contribuyente, que emitió un informe propugnando la adopción de medidas legislativas para evitar la doble imposición resultante. En concreto, la memoria del Consejo correspondiente a 2001 se pronunciaba por un mecanismo de compensación o imputación de las cuotas del IVA sobre las cuotas de TPO.

A. TRIBUTOS INCOMPATIBLES, EN GENERAL

1. La nueva normativa

Las medidas legislativas llegaron con la nueva LGT. Su artículo 62.8 dispone que *El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que, por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.*

¹ Recomendaciones 48/1997 y 62/1997. Esta última hace referencia a diversos expedientes.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre estas.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 67, al regular el comienzo del cómputo de los plazos de prescripción, dispone que *En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.*

El artículo 42 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dispone:

Artículo 42. Actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles.

1. En los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, se actuará como se indica a continuación:

a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última.

b) Si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, se procederá según los casos:

1.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción en los términos del apartado 2.

No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos:

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente.

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo.

2.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica a continuación en función del caso de que se trate:

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1.º anterior y se declarará la extinción de la deuda. Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1.º anterior.

2. La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda.

3. La extinción regulada en el apartado anterior no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda.

A la vista de los antecedentes expuestos en la introducción, parece claro que el objetivo de estas normas es evitar la doble imposición que se produce cuando una misma persona ha de soportar dos tributos distintos, que tienen carácter incompatible, sobre la misma operación, pese a que no se hace referencia alguna a tal doble imposición. Y que la forma de conseguirlo es, en primera instancia, evitar el pago del tributo exigido en segundo lugar, dejándolo en suspenso.

Estos preceptos no establecen un mecanismo para la determinación del tributo realmente procedente, pese a que la aplicación de estas normas implica necesariamente un conflicto entre dos conceptos tributarios. El artículo 62.8 de la LGT parece entender que el tributo aplicable es el liquidado en segundo lugar y, en consecuencia, prevé la extinción por pago de la deuda liquidada, en su caso mediante la aplicación a la misma de los fondos satisfechos a otra Administración.

No obstante, el artículo 67.1 de la LGT y el artículo 42 del reglamento hacen referencia al *órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente*, el primero y al *órgano competente* el segundo, lo que pone de manifiesto que la normativa toma en consideración la necesidad de esta determinación. Puesto que no precisan este órgano, resulta forzoso entender que serán aplicables las normas generales de atribución de competencia y de procedimiento.

Se ha de destacar la ubicación de estos artículos dentro de los respectivos textos: tanto el artículo 62 de la LGT como el artículo 42 del RGR se incluyen dentro de la regulación del pago de la deuda tributaria, forma básica de extinción de la misma. Es decir, estamos ante una forma particular de pago de la deuda tributaria, no ante una nueva causa de extinción de la misma, diferente de las ya conocidas.

Ahora bien, el último párrafo del texto legal defiere al reglamento la regulación del procedimiento para la extinción de las deudas, así como los mecanismos de compensación entre las Administraciones públicas cuando dos de ellas se encuentren implicadas. Por tanto, el pago al que se refiere la Ley no es el efectuado por el concepto tributario improcedente, ya que el texto legal ordena al reglamentista regular el procedimiento para la extinción de la deuda y esta expresión solo se puede referir a la única deuda tributaria existente, que es la correspondiente al tributo procedente. Es decir, la Ley pretende aplicar el ingreso efectuado (o el tributo soportado mediante repercusión) al pago de la deuda tributaria realmente existente, pero no atribuye efecto liberatorio de esta deuda a dicho ingreso o repercusión.

El reglamento ordena declarar la extinción de la deuda una vez que la Administración que tiene derecho a exigir el tributo procedente ha recibido la transferencia de los fondos ingresados, por el impuesto improcedente ante la otra Administración. En consecuencia, estamos ante un pago normal (el pago se efectúa cuando el acreedor recibe la cantidad adeudada), efectuado con la intervención, impuesta por la Ley, de un tercero.

2. La suspensión

a) Naturaleza

Como acabamos de ver, el artículo 62.8 de la LGT contiene dos mandatos: el primero ordena la suspensión del ingreso cuando se producen las circunstancias que prevé; el segundo ordena al reglamentista regular la extinción de las obligaciones y la compensación entre las Administraciones que pueden estar involucradas.

La suspensión es una figura ya conocida en el Derecho tributario; supone la inexecución temporal de una resolución administrativa, normalmente mediante la prestación de una garantía, por acuerdo de la Administración autora del acto o del órgano competente para resolver el recurso planteado contra el mismo. Su solicitud se configura como una facultad del obligado al pago (salvo en el ámbito de las sanciones tributarias), que puede optar por solicitarla o por efectuar el pago y, si el recurso es estimado, obtener la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT, en cambio, no parece ajustarse a este esquema. La Ley utiliza una expresión imperativa (... *se suspenderá total o parcialmente sin aportación de garantías...*) que no parece prever la necesidad de una solicitud del interesado ni permitir a este optar entre la suspensión y el ingreso. Tampoco se refiere a la existencia de un recurso cuya pendencia justifique la inexecutividad del acto administrativo.

Este mandato resulta incongruente, ya que el concepto de suspensión parece referirse a una actuación administrativa (a no efectuar una actuación administrativa, exactamente), mientras que el ingreso es una actuación que corresponde al obligado al pago. Así, los artículos 224 y 233 de la LGT disponen que, cuando se cumplen los requisitos que establecen, *la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente*, lo que constituye un claro mandato dirigido a la Administración, encargada de dicha ejecución.

El artículo 62 de la LGT regula los plazos para el pago de la deuda tributaria, pero su apartado 8 (al igual que el 7) no se refiere a la suspensión del plazo, sino a la del ingreso. La suspensión del plazo supondría interrumpir el cómputo del mismo hasta que se produjese determinado evento, en cuyo momento proseguiría dicho cómputo, pero este mecanismo conduciría igualmente a la exigencia de un segundo pago, es decir, a la doble imposición.

Puesto que la norma general impone el pago de la deuda tributaria en los plazos previstos en los primeros apartados del artículo 62 de la LGT, el apartado 8 debe establecer una excepción a dicha norma. La Ley permite que transcurra el plazo sin que el obligado al pago lo efectúe.

Ahora bien, si la norma no elimina la obligación (existe una deuda tributaria liquidada o auto-liquidada) ni modifica el plazo, lo que excluye es la actividad de la Administración dirigida a hacer efectivo el cobro. Es decir, la liquidación administrativa se ha dictado y es válida; el plazo de ingreso en periodo voluntario se ha iniciado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT, al notificarse la liquidación y acabará de conformidad con lo previsto en dicho apartado, pues ninguna norma dispone lo contrario. Por tanto, lo que excluye la Ley es que la Administración haga lo que corresponde si el pago no se efectúa dentro de dicho plazo: exigirlo por la vía de apremio.

La facultad del obligado de no realizar el ingreso en el plazo establecido, debería expresarse mediante otra fórmula gramatical. En cambio, a la Administración no se le ha de prohibir el ingreso sino exigir su realización o acudir a la vía de apremio para hacerlo efectivo. O, tal vez, la norma puede prohibirle incluso aceptar el ingreso, si le es ofrecido por el interesado.

Ello nos conduce a plantearnos en qué consiste el mandato legal: ¿prohíbe a la Administración exigir el pago, incluso aceptarlo si se le ofrece, o faculta simplemente al obligado para no efectuar el ingreso de la deuda? Si la Administración no puede legalmente aceptar el pago de la segunda deuda, el ingreso de la misma, si llega a producirse, tendrá carácter indebido, por lo que habrá de ser devuelto con independencia de que posteriormente pueda resultar dicha deuda la única exigible. En cambio, si el obligado puede acudir a la suspensión para no efectuar el pago de la segunda deuda, pero puede también optar por efectuar tal pago, este cancelará la deuda, si realmente existe, surgiendo, en su momento, el derecho a la devolución de aquella que no es legalmente exigible.

La literalidad del precepto, que utiliza una fórmula imperativa, parece apuntar en el primer sentido. No obstante, existen razones para sostener la tesis contraria:

1. Como veremos, la Ley prevé supuestos en que, pese a concurrir los presupuestos de la suspensión y la compensación interadministrativa, los interesados pueden optar por una solución alternativa. En estos casos, la doble imposición resulta eliminada por otro mecanismo, por lo que la suspensión y, en su caso, la compensación entre las Administraciones no tienen sentido.
2. Resulta absurdo suponer que una Administración liquide conscientemente dos tributos incompatibles por una misma operación. Por tanto, el presupuesto de hecho contemplado por la Ley implica, cuando menos, que la Administración que gestiona el segundo tributo puede

legítimamente desconocer el previo pago o repercusión, por lo que, si elegimos la tesis de la prohibición, le estaríamos exigiendo ajustar su comportamiento a circunstancias que no tiene por qué conocer (debería negarse a aceptar el pago de una deuda que ignora que no es exigible, cuando el obligado, en lugar de ampararse en la suspensión, ofrezca el pago). O, en otros términos, exigir la suspensión automática implica que, para exigir un tributo que plantea problemas de incompatibilidad, la Administración haya de acreditar que no se ha liquidado otro tributo por la misma operación, lo que constituye una *probatio diabolica*.

3. La Ley exige a la Administración comprobar el pago o repercusión de un tributo, como requisito de la suspensión. El uso de este término implica que la Administración que ha de aplicar la suspensión no conoce (al menos necesariamente) el previo pago o repercusión de otro tributo, sino que este le es manifestado por el interesado.
4. Si la Ley denomina suspensión a esta figura, es lógico suponer que comparte, en lo no previsto expresamente, las características generales de la suspensión en el Derecho tributario, una de las cuales es su carácter voluntario para el obligado.
5. En los supuestos en que la LGT establece la suspensión automática de un acto [arts. 212.3 a), 224.1 y 233.1] lo dispone expresamente. En particular, así lo hace en el supuesto de impugnación de resoluciones sancionadoras. Además, la suspensión surge como consecuencia de un acto del interesado, la interposición de un recurso, que ya manifiesta tácitamente su oposición al pago.
6. Por último, el artículo 42 del RGR contempla la posibilidad de que se declare procedente la liquidación inicial y, por tanto, deba anularse la dictada en segundo lugar y devolver los ingresos efectuados para satisfacer la misma. Esta posibilidad carecería de sentido si la Administración tuviese prohibido en todo caso recibir el ingreso cuando se dan los requisitos legales.

Por ello, estimamos que la Ley faculta al obligado al pago para no efectuarlo, cuando concurren los requisitos que establece la propia norma, pero no prohíbe a la Administración aceptar el pago cuando le es ofrecido; le prohíbe tan solo exigir dicho pago por la vía de apremio si el obligado alega el previo pago o repercusión. La carga que con ello se impone al obligado es mínima, ya que al pagar el primer tributo, habrá recibido el correspondiente justificante y la repercusión debe documentarse mediante factura o documento equivalente, por lo que dispone de los medios para acreditar la concurrencia de los requisitos de la suspensión. Al propio tiempo, se le permite optar por la suspensión o por las mencionadas vías alternativas y, en todo caso, extinguir definitivamente la deuda tributaria mediante su pago.

b) Requisitos

El texto legal ordena la suspensión cuando, por una operación por la que se haya satisfecho una deuda tributaria o soportado la repercusión de un impuesto, se exija una segunda deuda por un concepto tributario que sea incompatible con el abonado o repercutido. Además, el sujeto pasivo no ha de

tener derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. Analizaremos por separado estos requisitos:

a) Dos tributos. El concepto de tributo viene definido en el artículo 2.1 de la LGT, por lo que parece claro que procede acudir a este concepto para valorar la aplicabilidad de la suspensión que regula el artículo 62.8 de la misma Ley. Por tanto, la colisión podría plantearse indistintamente entre dos impuestos, dos tasas o dos contribuciones especiales o entre dos cualesquiera de las figuras anteriores, siempre que exista incompatibilidad entre ellas.

Hay que advertir que, si bien, como hemos expuesto, el origen de esta regulación se encuentra en los conflictos IVA-TPO, la norma legal utiliza una terminología genérica, que hace posible aplicarla tanto a estos conflictos como a otros que cumplan los requisitos que establece.

La referencia a que sean dos tributos plantea varias cuestiones. La primera, qué ocurre si se trata de dos modalidades distintas de un único tributo, por ejemplo TPO y la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados. Entendemos que, debido a la finalidad del precepto, pueden ser considerados tributos distintos a estos efectos, sin perjuicio de que, precisamente por tratarse del mismo impuesto, en estos supuestos puedan existir otros mecanismos más idóneos para evitar la doble imposición.

La segunda cuestión se refiere a la posibilidad de que se exija el pago del mismo tributo, derivado de la misma operación, a dos personas diferentes, lo que puede producirse especialmente si en dicha operación interviene alguna entidad carente de personalidad jurídica de las contempladas en el artículo 35.4 de la LGT. En nuestra opinión, en este caso no será de aplicación la suspensión, ya que propiamente no existe doble imposición: no se exige el pago duplicado del tributo a ninguno de los dos obligados. Ciertamente, se habrá de determinar la identidad del único obligado y, si no ha satisfecho la deuda, exigirle su pago, mientras que quien haya pagado lo que no le correspondía tendrá derecho a recuperar el importe indebidamente ingresado, pero no procederá la suspensión.

Este supuesto nos da pie para plantearnos una tercera cuestión: para que proceda la suspensión, ¿la segunda deuda tributaria, por un tributo distinto, ha de ser exigida a la misma persona que ha satisfecho la primera o basta con que se haya pagado ya un tributo, aunque haya realizado el pago un tercero?

La mención expresa de la repercusión nos indica que no es preciso que una misma persona esté obligada al pago de ambos tributos frente a la Administración o Administraciones. Además, la norma legal utiliza una expresión impersonal (*se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto*) que permite entender que el precepto atiende exclusivamente al hecho objetivo del pago o la repercusión, prescindiendo de quien haya realizado el primero o soportado la segunda.

No obstante, si la finalidad de la suspensión consiste en evitar la doble imposición, definitiva o temporal, es preciso que, por una u otra vía, una misma persona haya de soportar efectivamente ambos tributos, aunque la obligación de efectuar el ingreso de cada uno de ellos corresponda a personas diferentes. Si no es así, no hay doble imposición y no se justifica la excepción a la ejecutividad de las liquidaciones tributarias, sin perjuicio de que, a través de los medios de revisión, quien haya

satisfecho indebidamente un tributo pueda obtener la devolución del importe pagado, pudiendo también obtener la suspensión en los términos previstos por la normativa que regula los recursos.

Esta conclusión viene confirmada por el segundo mandato del artículo 62.8 de la LGT, al referirse a la compensación entre las Administraciones implicadas o, más exactamente, por la interpretación del mismo que efectúa el artículo 42 del RGR. En efecto, la transferencia interadministrativa que ordena el apartado 2 del precepto reglamentario solo tiene sentido si la persona o entidad que habría de recibir de la Administración correspondiente el importe pagado por el tributo improcedente es la misma que ha de satisfacer a la otra Administración la deuda suspendida por el tributo procedente. Carece de justificación aplicar el importe indebidamente ingresado por una persona a la cancelación de la deuda tributaria de otra diferente, salvo que esta última tenga derecho a recibir de aquella dicho importe.

b) Incompatibles. Entendemos que la incompatibilidad a que la Ley se refiere consiste en la prohibición legal de exigir ambos tributos por la misma operación de forma tal que sean soportados por el mismo sujeto. En definitiva, puesto que la norma que nos ocupa trata de evitar la doble imposición, es preciso que exista una doble imposición no querida por el legislador.

Por tanto, no debe dar lugar a la suspensión y a la compensación interadministrativa la exigencia indebida de un segundo tributo, por la misma operación, cuando dicha exigencia no da lugar a doble imposición, sino que la exclusión de este segundo tributo procede de otra causa, como puede ser la existencia de una exención que no concurre en la generalidad de los casos, en que la normativa permite la exigencia de ambos conceptos.

c) Por una misma operación. La utilización del término «operación» pretende, en nuestra opinión, abarcar tanto los hechos o actos que constituyen en sí mismos hechos imposables de algún impuesto como aquellos que no tengan tal carácter. Así, en los impuestos sobre la renta, el hecho imponible es la obtención de la propia renta, que puede proceder de una operación, pero no se identifica con esta. Correlativamente, se habrá pagado una deuda tributaria o soportado la repercusión de un tributo por la operación tanto cuando tal deuda o repercusión derive directamente de la operación como cuando esta (o sus elementos) se integren en la base imponible que da lugar a la deuda tributaria.

d) Pago efectivo. La deuda tributaria ha de haberse pagado efectivamente, pues de otra forma no existe doble imposición. Ahora bien, ¿qué sucede si la segunda deuda es exigida mientras la primera se halla en periodo voluntario de pago o se encuentra suspendida por la formulación de un recurso o reclamación?

En cuanto a la primera posibilidad, entendemos que el sujeto ha de poder pagar aquella deuda que estime procedente y solicitar la suspensión de la otra (por supuesto, hasta el importe concurrente), siempre que sea posible y que se ponga en marcha el mecanismo, al que luego nos referiremos, que ha de declarar cuál de ellas es efectivamente exigible. Así se desprende de la facultad de designar a qué deuda ha de aplicarse el ingreso efectuado que atribuye al deudor el artículo 63.1 de la LGT.

Si la liquidación del primer tributo se halla suspendida mediante la aportación de una garantía, exigir el pago de la segunda o que se garanticen ambas supone también una forma de doble imposición, ya que en ningún caso podrán ser exigidas simultáneamente. En consecuencia, nos inclinamos

por entender que, garantizada una de ellas, la otra habrá de ser suspendida sin más garantía hasta el importe concurrente. Ahora bien, la garantía debe ser constituida en forma tal que cubra el pago de la deuda tributaria que finalmente resulte procedente. Por tanto, sus términos han de hacer referencia a ambos conceptos tributarios, naturalmente de forma alternativa, y a las dos Administraciones públicas que pueden hallarse implicadas. Por supuesto, si el obligado opta por pagar una de ellas, resulta lógico no exigir garantía por la otra (hasta el importe concurrente), siempre y cuando en caso de que la deuda recurrida sea confirmada (y, por tanto, la satisfecha resulte improcedente) el importe pagado pueda ser aplicado a la cancelación de la deuda subsistente.

Si la primera deuda ha sido objeto de fraccionamiento de pago, la doble imposición puede producirse si además de abonar una o más fracciones, se satisface la segunda deuda. A fin de evitarla, se ha de aplicar la suspensión de esta hasta el importe de la deuda fraccionada ya pagada o garantizada (o hasta la cuantía concurrente, si es mayor). En caso de incumplimiento del fraccionamiento, habrá de ser ejecutada la garantía o dirigirse apremio contra el deudor para el cobro de esta deuda, manteniéndose la suspensión de la segunda en tanto no se determine por resolución administrativa o judicial la improcedencia del concepto tributario que dio lugar al fraccionamiento.

El aplazamiento de pago supone tan solo el diferimiento de dicho pago y, por tanto, del momento en que puede producirse la doble imposición. Parece que la solución más correcta ha de consistir en suspender la segunda deuda, cuando la primera ha sido aplazada, en particular si se ha prestado garantía.

La repercusión se produce dentro de la relación *inter partes*, sin intervención de la Administración. Los contratantes pueden acordar el diferimiento del pago, sin que el mismo afecte al devengo del tributo, a la obligación de declarar o a la de ingresar. La reclamación del impuesto repercutido, en caso de impago, deberá sustanciarse ante los Juzgados o Tribunales del orden civil, igualmente sin intervención de la Administración. Por consiguiente, entendemos que la suspensión procederá siempre que se acredite la efectiva repercusión (y la declaración y pago del tributo, en su caso), aunque no se haya realizado el pago efectivo del tributo repercutido.

A estos efectos, consideramos que la exigencia de la deuda tanto puede proceder de una liquidación administrativa como de una autoliquidación, de acuerdo con lo que dispone el artículo 120.1 de la LGT, según el cual *Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.*

De esta forma, el adquirente en el supuesto fundamental, IVA-TPO, puede autoliquidar este último concepto si considera que es el procedente, pese a la repercusión del IVA (que quizá no discutió en su momento), solicitar la suspensión y evitar tanto la doble imposición como un posible recargo por declaración extemporánea o una sanción por no declarar el segundo concepto (el interesado está facultado para impugnar los actos de repercusión tributaria, por lo que la falta de declaración de un tributo con fundamento en un acto de repercusión claramente improcedente puede suponer una falta de diligencia; no obstante, no pretendemos afirmar con carácter general que estos supuestos hayan de ser sancionados en todo caso).

e) Comprobado. La Ley ordena la suspensión *cuando se compruebe* el pago o la repercusión de otro tributo incompatible por la misma operación. Entendemos que el uso de este término, *comprobar*, fija la posición que debe adoptar la Administración en esta suspensión: debe comprobar la realidad del ingreso o de la repercusión ante la petición de suspensión formulada por el interesado. En consecuencia, no basta con que este alegue que se ha producido dicho ingreso o repercusión, sino que debe acreditarlo [sin perjuicio del derecho que le reconocen los arts. 34.1 h) y 99.2 de la LGT de no volver a presentar documentos ya aportados a la Administración actuante].

La comprobación del ingreso no plantea especiales problemas, ya que la normativa (art. 41 del RGR) especifica los documentos que acreditan el pago de los tributos, atribuyendo al pagador el derecho a recibir el correspondiente justificante. En el caso de los tributos repercutidos, entendemos que se deberá verificar la repercusión y el pago de su importe y, en caso de que este se haya aplazado por acuerdo entre las partes, la inclusión de la operación en la correspondiente declaración, a fin de evitar un acuerdo entre las partes dirigido a eludir el tributo.

Esta exigencia permite resolver el supuesto de que el mismo tributo sea exigido, por la misma operación, por dos veces al mismo contribuyente. Esta doble exigencia constituye un caso claro de doble imposición, pero la suspensión no debería llegar a aplicarse, ya que la comprobación debe resolver la cuestión que, en realidad, se plantea, que es la efectividad del primer pago: si se acredita que el impuesto ya ha sido pagado, la segunda liquidación debe anularse; en cambio, si no se ha satisfecho, no procede tampoco la suspensión, pues no se cumple el requisito de un previo pago o repercusión.

f) Solicitud. Como hemos expuesto, en nuestra opinión la suspensión que regula el artículo 62.8 de la LGT es una facultad del deudor, que puede optar por otra vía para eliminar la doble imposición. No cabe interpretar que este precepto imponga a la Administración, con carácter general, practicar la suspensión de oficio.

En consecuencia, nos inclinamos por entender que la suspensión ha de ser solicitada por el deudor, que habrá de acreditar el pago efectuado o la repercusión soportada, mientras la Administración ha de comprobar que, efectivamente, se ha producido el pago o repercusión de un tributo incompatible por la misma operación y, en virtud de lo que resulte de esta comprobación, acordar lo que proceda.

g) Ausencia de derecho a la deducción. En cuanto a la exclusión de la suspensión en caso de que el sujeto pasivo del segundo impuesto tenga derecho a su completa deducción, obedece claramente a la inexistencia de doble imposición si dicho sujeto ha podido recuperar el importe satisfecho por medio de su deducción. En este supuesto, si se produce la suspensión el obligado no ha soportado impuesto alguno, al menos en un sentido económico.

Evidentemente, si el tributo procedente es el liquidado en segundo lugar, la Administración está obligada a exigirlo. En cambio, la eliminación del impuesto improcedentemente satisfecho y deducido puede resultar excesivamente compleja, especialmente si se ha producido una cadena de repercusiones, que tal vez sería preciso deshacer completamente. Por ello puede estar justificado no proceder a la devolución de lo que, en rigor, es un ingreso indebido, aunque ello suponga, en último término, una doble imposición (alguien soportará el impuesto improcedente, al no poder deducirlo y alguien, quizá diferente, soportará el procedente, también al no ser posible la deducción).

Esta norma está pensada para el supuesto de colisión entre el IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD; por ello la Ley tan solo prevé esta excepción en el caso de tributos objeto de repercusión. Cabría, no obstante, pensar en otros supuestos de deducibilidad de pagos tributarios, por ejemplo en los impuestos sobre la renta. Ahora bien, en estos tributos, si la deducción se produce en la cuota, la recuperación del importe es total, mientras que si se produce en la base imponible o liquidable, la recuperación solo alcanza realmente a un porcentaje del tributo igual al tipo de gravamen aplicado en el impuesto en el que se deduce. En estos casos sería hipotéticamente posible la suspensión de una deuda deducida en todo o en parte, si bien es dudoso que pueda producirse esta situación en la práctica.

c) Fin de la suspensión

Los dos supuestos de suspensión previstos en los artículos 224 y 233 de la LGT, por el contexto al menos, se entienden vinculados al resultado del recurso de reposición, en el primer caso, y al de la reclamación económico-administrativa, en el segundo. Agotada la vía de recurso (en todas sus instancias, incluida la vía jurisdiccional en los términos previstos en la propia Ley) la suspensión se levanta y continúa la ejecución del acto administrativo, ya confirmado. Por el contrario, si resulta anulado el acto, no puede ser ejecutado, con lo que también desaparece la suspensión.

En cambio, la suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT no parece ir ligada, según el texto legal, a ningún evento cuya realización o incumplimiento determine la procedencia del ingreso. Únicamente el último párrafo del precepto se refiere a la regulación reglamentaria de la extinción de las deudas y, en caso de que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, a la compensación entre ellas.

Es evidente que la suspensión, por su propia naturaleza, tiene carácter transitorio. Si se impone para evitar la doble imposición, su fin debe estar ligado a la desaparición de la posibilidad de doble imposición. Esta permanece en tanto se exige al obligado que ha efectuado el pago o ha soportado la repercusión de un tributo el pago de una segunda deuda tributaria y desaparece cuando cesa esta exigencia o cuando el pago efectuado o el importe repercutido le es devuelto. ¿Cuándo se producen estas situaciones?

La repercusión es una actuación en que no interviene la Administración pública, por lo que puede corregirse mediante un acuerdo entre las partes de la operación. La normativa reguladora del IVA prevé, incluso, que el sujeto pasivo recupere el importe indebidamente repercutido en sus sucesivas declaraciones por el mismo impuesto y que entregue dicho importe a quien soportó la repercusión. Desaparecida la doble imposición, la Administración podrá exigir el pago del tributo realmente debido (este es el supuesto al que hacíamos referencia como argumento contra el carácter automático de la suspensión).

En los restantes supuestos, se habrá producido un ingreso en el Tesoro, ya sea previo un acto administrativo de liquidación o mediante la presentación de una autoliquidación. Ello requerirá la tramitación de un procedimiento administrativo que dé lugar al reconocimiento de que el ingreso efectuado tiene carácter indebido y acuerde su devolución.

El artículo 62.8 de la LGT nada dice acerca de este extremo. El artículo 67 se refiere al órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente, sin aclarar de qué órgano se trata, qué procedimiento ha de seguir, ni cuáles son las consecuencias de su decisión.

Ante el silencio de la Ley, el artículo 42 del RGR contiene ciertas referencias, si bien de carácter bastante genérico. El esquema que establece el texto reglamentario parece partir de considerar que el órgano competente ya ha determinado el tributo procedente y, en función de su decisión, prescribe:

1. Si el tributo procedente es el liquidado en primer lugar, procede anular la segunda liquidación y devolver las cantidades satisfechas en pago de la deuda tributaria declarada en esta.
2. Si el tributo procedente es el liquidado en segundo lugar, se ha de distinguir:
 - a) Si la segunda liquidación no ha sido objeto de recurso, procede aplicar el ingreso efectuado por la primera liquidación a la satisfacción de la deuda tributaria declarada en esta segunda liquidación (salvo, claro está, que ello no sea posible, por haber eliminado las partes la repercusión o por haber deducido su importe quien la soportó).
 - b) Si ha sido objeto de recurso, procede esperar a la resolución de este y a la firmeza de la deuda, en cuyo momento se procederá en la misma forma.

Parece, pues, que considera que la determinación del tributo procedente se produce mediante la resolución del recurso contra el acto de liquidación emitido en primer lugar. No obstante, el precepto incurre en varias incongruencias, que dificultan su interpretación:

- Si el órgano competente es el que resuelve el recurso, es posible que, resuelto el recurso contra la primera liquidación quede pendiente el recurso o reclamación formulado contra la segunda, que puede dar lugar a una resolución contradictoria, lo que tampoco se contempla en el Reglamento.
- Es incongruente que el artículo 42 del RGR afirme que regula las actuaciones que se han de realizar una vez determinado el tributo procedente y, posteriormente, dentro del supuesto de que este tributo sea el liquidado en segundo lugar, prevea la posibilidad de que el recurso formulado contra la segunda liquidación declare improcedente este tributo.
- Resulta absurdo que se contemple la devolución de las cantidades satisfechas por la segunda liquidación, cuando esta sea anulada, en los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la LGT, ya que este dispone la suspensión del ingreso de esta segunda liquidación, precisamente. Ciertamente, en nuestra interpretación del precepto legal el obligado puede no acogerse a la suspensión, pero en tal caso no se aplica este artículo.
- No hay razón para presumir que el interesado impugne el acto que liquide el primer tributo. Más bien impugnará aquel que considere inaplicable o, en todo caso, el segundo a fin de evitar la doble imposición.

En nuestra opinión, el reglamentista entiende que el órgano competente es el encargado de resolver el recurso contra cualquiera de las dos liquidaciones, aquella con la que el interesado no esté conforme. En caso de que la resolución sea, a su vez, recurrida, el órgano competente será el que dicte la resolución que gane firmeza, ya por no ser recurrida, ya por no haber cabido ulterior recurso.

No obstante, no se resuelven una serie de cuestiones que pueden plantearse:

- Si la primera liquidación ha sido recurrida sin serlo la segunda y la resolución declara procedente la primera, ¿cómo ha de anularse esta segunda, que ha ganado firmeza?, ¿se sobreentiende que la resolución constituye un hecho nuevo que justifica la revocación?
- Lo propio ha de decirse en caso de que la liquidación recurrida y declarada procedente sea la segunda, no habiendo sido impugnada la primera. Tenemos, por definición, dos actos administrativos firmes de contenidos incompatibles.
- Es posible, especialmente en caso de tributos repercutibles, que la Administración competente no se pronuncie hasta que la resolución del recurso contra la liquidación administrativa que aplique el otro tributo haya ganado firmeza. ¿Queda la primera Administración vinculada por una resolución relativa a otro concepto tributario, dictada en un procedimiento en que no ha sido parte?
- El caso más complicado se plantea si ambas liquidaciones son impugnadas y ambas son confirmadas o anuladas. Se ha de tener en cuenta que la legitimación para recurrir no está restringida al sujeto pasivo del impuesto y, además, que si están en juego dos tributos, pueden tener sujetos pasivos distintos, que pueden recurrir independientemente las resoluciones que les afecten.

A estas carencias de la normativa podemos añadir que tampoco se contempla la posibilidad de un acuerdo entre las Administraciones implicadas antes de que se dicte la segunda liquidación (o la primera, si el primer tributo ha sido objeto de repercusión), dirigido a evitar que surja plenamente el conflicto o, al menos, a resolverlo antes de llegar a la vía de recurso. Veremos a continuación que esta posibilidad está prevista en otra norma.

3. La determinación del tributo procedente

La primera previsión normativa relativa a tributos incompatibles se encuentra en el artículo 65 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Esta norma, que regulaba las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, establecía las competencias de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Imponía, para la adopción de decisiones en el seno de los Consejos la regla de mayoría, si bien preveía algunas excepciones. Entre estas, disponía:

Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla– y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante.

La Ley 21/2001 ha sido derogada y sustituida, en este punto, por el artículo 66.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Al regular el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, que ya no se integra en la estructura de la Agencia Estatal, menciona entre las competencias de dicho órgano:

k) Aprobar los dictámenes que procedan sobre la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles.

El apartado 4 b) del mismo artículo completa esta regulación, al disponer:

b) Los acuerdos se adoptarán por mayoría. Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes a los que hace referencia la letra k) del apartado 2 anterior, se precisará acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que lo resolverá con carácter vinculante

El precepto de la Ley 21/2001 mencionaba los *dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla– y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Siendo anterior a la LGT cabía dudar si el Consejo Territorial para la Dirección de la Gestión Tributaria era el órgano aludido en el artículo 61 de la LGT como el *específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente*.

La duda se sustentaba en que el Consejo emitía, de acuerdo con el texto legal, un dictamen, que se consideraba inadecuado para determinar el tributo procedente, por su condición de declaración de juicio, no de voluntad. Sin embargo, esta tesis olvidaba que los dictámenes pueden tener carácter vinculante, en cuyo caso determinan el contenido del acto administrativo resolutorio al que afectan, lo que les hace aptos para efectuar la discriminación.

Con la Ley 22/2009 entendemos que la duda ha desaparecido, ya que hace referencia explícita a los *tributos o deudas tributarias incompatibles*. La utilización de la misma expresión que emplean los artículos 62.8 y 67.1 de la LGT manifiesta claramente que se refieren al mismo supuesto, a lo que se ha de añadir que, si no es así, carece de sentido atribuir esta competencia a los Consejos Territoriales.

Pero el cambio más importante es que, lo que en la Ley 21/2001 se refería únicamente a los conflictos entre el IVA (en las ciudades de Ceuta y Melilla el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación) y el ITP y AJD ahora se extiende a todos los conflictos que se planteen, acerca de tributos incompatibles, entre la Administración estatal y las Administraciones autonómicas.

En consecuencia, en nuestra opinión, la determinación del tributo competente puede adoptar las siguientes formas:

- 1.^a Resolución de la única Administración actuante, en particular mediante la resolución de un recurso de reposición.
- 2.^a Acuerdo entre ambas Administraciones tributarias, adoptado en el seno del Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, plasmado en actos administrativos dictados por esas mismas Administraciones, ya sea en vía de aplicación de los tributos o de revisión. A este supuesto se pueden equiparar el del acuerdo tácito, manifestado en actos administrativos que aplican un mismo criterio acerca del tributo procedente y, naturalmente, el de que intervenga una sola Administración, que elimine por sí misma el conflicto.

Si el criterio acordado es aceptado por los interesados, no se plantea más problema. Si no es así, las partes de la operación acudirán a la vía de recurso, sin que, durante su tramitación se haya de plantear doble imposición alguna, ya que no se exige, ni se ha abonado, una segunda deuda tributaria.

- 3.^a Dictamen vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.
- 4.^a Resolución de los órganos económico-administrativos. Las liquidaciones u otros actos administrativos dictados por las Administraciones tributarias serán recurribles ante estos órganos, de conformidad con las reglas generales del Derecho tributario.
- 5.^a Resolución de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. También de acuerdo con las normas generales, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos son recurribles ante los órganos judiciales. En definitiva, el órgano que dicte una resolución que gane firmeza, ya por no ser susceptible de ulterior recurso, ya por ser consentida por los interesados, habrá sido el órgano competente para determinar el tributo procedente.

Entendemos que este esquema permite encajar la normativa, escasa y fragmentaria, que regula la problemática de los tributos incompatibles dentro de la regulación general de los procedimientos tributarios. Además, evita la doble imposición desde un primer momento, reduciendo las posibilidades de que surjan liquidaciones contradictorias.

No obstante, dado que las reglas de competencia de los órganos económico-administrativos y de los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa permiten que los distintos actos dictados por la única Administración (por las diferentes cuantías que pueden discutirse) o por las dos Administraciones que intervienen sean resueltos por órganos diferentes en procedimientos independientes, la doble imposición puede surgir en fase de recurso, ya sea económico-administrativo o jurisdiccional. Esta posibilidad no ha sido contemplada por la normativa, por lo que, si se produce, el conflicto puede ser de muy difícil resolución.

4. Extinción y compensación

Como hemos señalado, la Ley no declara extinguida la deuda tributaria realmente exigible como consecuencia del pago efectuado por el tributo improcedente, sino que es preciso aplicar los

fondos expresamente a aquella deuda. Mientras tanto, la relación jurídico-tributaria con el deudor sigue abierta. Otra cosa sería contradictoria con el concepto mismo de suspensión que, por definición, supone una situación de pendencia que se contradice con la extinción de la obligación.

Así, en principio, la extinción de la deuda por el tributo procedente exigirá declarar la improcedencia del ingreso efectuado (cuando el satisfecho no sea el correcto, claro está), lo que conducirá a reconocer el derecho de quien lo realizó a obtener la devolución de dicho ingreso. La ley prevé la aplicación de estos fondos a la extinción de la única deuda tributaria.

Si ambos tributos son gestionados por la misma Administración pública, no habrá movimiento de fondos, sino exclusivamente unos apuntes contables. Se trata de un supuesto de compensación, prevista como forma de extinción de la deuda tributaria en el artículo 59.1 de la LGT. En cambio, si intervienen dos Administraciones distintas, el importe que ha de devolver la Administración gestora del tributo improcedente ha de ser aplicado a la extinción del tributo procedente, gestionado por la otra Administración. Surge así un desequilibrio que debe corregirse en la relación entre el interesado y cada Administración.

La LGT hace referencia a la solución de este desequilibrio al ordenar al reglamentista regular la compensación entre ambas Administraciones. Lo primero que debe señalarse es que la Ley no utiliza el término compensación en sentido técnico jurídico, ya que no se da la situación que permite la compensación, en que dos personas o entidades son recíprocamente deudoras y acreedoras la una de la otra. La Ley configura una situación triangular, en que una Administración es deudora y la otra acreedora de una misma persona, y permite la extinción de ambas deudas, siempre hasta el importe concurrente, directamente entre ambas Administraciones.

Este mecanismo podría adoptar diversas formas. En particular, sería teóricamente viable un mecanismo de compensación en sentido estricto entre las Administraciones, en que las cantidades que una Administración debiese a la otra se cancelasen con aquellas que la última debiese a la primera, mediante un sistema de cuenta corriente de liquidación periódica.

Pero el RGR opta por una solución distinta (justificadamente, a nuestro juicio, ya que en la práctica las transferencias siguen un único sentido), ordenando que la Administración que haya recibido el pago del tributo improcedente remita a la otra la cuantía necesaria para cancelar la obligación de la que esta es acreedora. Solo entonces podrá declararse la extinción de la deuda.

B. LA DELIMITACIÓN IVA-TPO, EN PARTICULAR

1. La doble imposición

Según establece el texto legal, para que proceda la suspensión que ordena es preciso que, por la misma operación, se haya ingresado una deuda tributaria o soportado la repercusión de otro impuesto siempre que la deuda ingresada o el impuesto repercutido sea incompatible con el que ahora se exige.

Hemos señalado que el origen de este precepto se encuentra en los problemas generados por la liquidación de TPO en operaciones por las que se había repercutido IVA, y así queda de manifiesto en el texto legal, tanto por la referencia a la repercusión, junto al ingreso, como por la mención de que pueden corresponder a distintas Administraciones.

La repercusión del IVA incide notablemente en la determinación del importe que el comprador debe satisfacer al vendedor, por lo que, en la práctica, se efectúa o, al menos, se acuerda en el momento en que se realiza la operación o con anterioridad. En las transmisiones de inmuebles, la repercusión y, frecuentemente, el pago del impuesto suelen constar en la escritura pública, aunque la ley exige que la repercusión se efectúe mediante factura y esta pueda emitirse con posterioridad (art. 9 del Reglamento de facturación, aprobado por RD 1496/2003, de 28 de noviembre).

El IVA debe ser objeto de autoliquidación por parte del sujeto pasivo, el transmitente del inmueble. Puesto que el periodo de liquidación del impuesto puede ser mensual o trimestral, y la autoliquidación se ha de presentar, por lo general, dentro de los 20 días siguientes al fin de cada periodo, el plazo para declarar ante la Administración estatal una operación oscila entre 20 días (si se efectúa el último día del periodo) y 3 meses y 20 días (si se efectúa el primer día del periodo impositivo y este es trimestral). Ahora bien, la autoliquidación debe reflejar todas las operaciones sujetas al impuesto realizadas dentro del periodo de liquidación y no contiene datos pormenorizados de cada una de ellas.

La operación por la que se transmite un inmueble debe ser declarada ante la Administración autonómica mediante la presentación de la oportuna autoliquidación por el ITP y AJD. El plazo es de 30 días hábiles a partir del momento en que se cause el acto o contrato (art. 102.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante RD 828/1995, de 29 de mayo); normalmente, ello significa 30 días hábiles a contar desde el otorgamiento de la escritura pública. Respecto a este plazo hay que tener en cuenta que algunas Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias de regulación de la gestión del tributo, lo han modificado (por ejemplo, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla-La Mancha, Cataluña y Extremadura han establecido el plazo de un mes). La autoliquidación se refiere a una operación concreta y debe acompañarse de los documentos correspondientes, en particular, copia de la escritura.

Las diferencias en la gestión de ambos tributos determinan que, por lo general, la Administración autonómica emita una liquidación declarando la operación, que se autoliquidó como sujeta únicamente al concepto Actos Jurídicos Documentados por estarlo también al IVA, sujeta a TPO y, por tanto, no sujeta al impuesto estatal o exenta del mismo mientras, por lo general, no existe una resolución que, expresa o implícitamente, se pronuncie acerca de la aplicabilidad del IVA. Habiéndose repercutido este, el pago de la liquidación administrativa por TPO daría lugar a la doble imposición que el artículo 62.8 de la LGT pretende evitar.

2. La solución legal

Planteada esta situación, la literalidad del artículo 62.8 de la LGT lleva a concluir que el sistema previsto por la ley para resolverla consiste simplemente en suspender el ingreso de la deuda liquidada por la Administración autonómica y en la transferencia del IVA, indebidamente repercutido al adquirente por el transmitente e ingresado por este ante la AEAT, a la Comunidad Autónoma.

En efecto, la Administración autonómica está exigiendo al adquirente, que ha soportado la repercusión del IVA, el pago de una liquidación administrativa por un tributo, TPO, incompatible con aquel (v. el art. 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA y el art. 7.5 del Texto Refundido de la Ley reguladora del ITP y AJD, aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre), lo que constituye la situación de hecho contemplada por el artículo 62.8 de la LGT.

No obstante, es preciso tomar en consideración diversos extremos que el artículo 62.8 no contempla y que deben resolverse aplicando otras normas. En concreto, es preciso determinar cuál de los dos tributos es efectivamente procedente y, en su caso, deshacer la situación jurídica generada por los medios previstos en el ordenamiento.

a) La determinación del tributo procedente: competencia

La primera cuestión que se plantea es la determinación del tributo realmente procedente. Por una parte, la Administración autonómica puede errar, al considerar aplicable TPO, tanto más cuanto que carece de información esencial para resolver, como puede ser conocer si el transmitente desarrolla actividades empresariales o profesionales. Por otra, puesto que si la operación queda sujeta a TPO no puede quedar gravada por IVA, y viceversa, es preciso obtener el acuerdo de la AEAT que, de otra forma, podría emitir (acertadamente o no) una liquidación declarando aplicable el IVA, dando lugar a dos administrativos, incluso firmes, dotados ambos de la presunción de legalidad y de ejecutividad, cuyos contenidos fuesen incompatibles.

El artículo 67.1 de la LGT, al establecer la regla de cómputo de la prescripción, menciona *la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente*. No aclara, sin embargo, qué órgano es este, lo que tampoco hace el artículo 42 del RGR, que también se refiere al *órgano competente*.

Como hemos visto, el artículo 66.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, al regular el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, menciona entre las competencias de dicho órgano:

k) Aprobar los dictámenes que procedan sobre la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles.

A partir del precepto vigente, debemos entender que corresponde a los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria decidir acerca del tributo procedente. Las discrepancias serán resueltas igualmente por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo que dispone el apartado 4 b) del mismo artículo:

b) Los acuerdos se adoptarán por mayoría. Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes a los que hace referencia la letra k) del apartado 2 anterior, se precisará acuerdo entre ambas Admi-

nistraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que lo resolverá con carácter vinculante.

Ahora bien, la Ley 22/2009 utiliza la expresión *aprobar los dictámenes*. La naturaleza del dictamen es la de una declaración de juicio, no de un acto resolutorio. El Consejo determina el tributo aplicable, pero su aplicación corresponde a las Administraciones públicas en él representadas, que deben emitir los actos administrativos correspondientes. Lo propio sucede con la Dirección General de Tributos, cuya resolución sienta una doctrina que, al ser vinculante, debe ser aplicada por los órganos competentes, pero no sustituye a los actos de estos.

Estos actos, de acuerdo con las normas generales, son susceptibles de recurso de reposición, de reclamación económico-administrativa y, por último, de recurso en vía jurisdiccional. El recurso de reposición es resuelto por el mismo órgano que dictó el acto, vinculado, por tanto, por la decisión del Consejo Territorial o la Dirección General de Tributos. En cambio, los órganos económico-administrativos y los Tribunales de Justicia no quedan vinculados por esta decisión, sino que sus resoluciones pueden anular los actos de los órganos de gestión de los tributos. Por tanto, es preciso atribuir también a estos órganos y Tribunales la condición de órganos competentes para determinar el tributo procedente.

Una teoría afirma que el Consejo Territorial no puede ser el órgano competente, precisamente por cuanto emite un dictamen, es decir, tiene carácter consultivo. Esta tesis olvida que el dictamen puede ser vinculante, lo que le atribuye una preeminencia sobre los órganos que resuelven y, por tanto, le hace especialmente adecuado para ser considerado el órgano específicamente previsto para dirimir el tributo procedente. En nuestra opinión, este dictamen ha de ser vinculante para los órganos de ambas Administraciones, pues de otra forma no puede cumplir su función de coordinación. De hecho, carecería de sentido atribuir carácter vinculante al dictamen de la Dirección General y no afirmar lo mismo del emitido por el Consejo, permitiendo en este caso a los órganos gestores apartarse del criterio acordado por este.

Otra cosa es el efecto que este dictamen pueda tener respecto de los interesados y, en particular, su capacidad para interrumpir la prescripción. Aquí si hemos de estar de acuerdo con la tesis mencionada y considerar que el dictamen solo tiene eficacia respecto de terceros (distintos de las Administraciones representadas en el Consejo) cuando estos lo conocen, normalmente a través de la resolución de un procedimiento tributario.

b) *Tiempo de la determinación*

El artículo 62.8 de la LGT nada dice de la determinación del tributo aplicable. El artículo 67.1 menciona el órgano específicamente previsto, pero no se refiere al momento en que debe actuar ni al procedimiento correspondiente.

La Ley 22/2009 tampoco se refiere a estos extremos, pero utiliza el término *dictamen* que, con carácter general, puede considerarse sinónimo de *informe*. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de

Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común menciona los informes al regular la instrucción del procedimiento, señalando en su artículo 82 que se solicitarán los que sean preceptivos según disposiciones legales y los que se juzguen necesarios para resolver. Es decir, que la emisión de dictámenes debe ser anterior a la resolución, ya que sirve para la formación de la voluntad de la Administración que se manifiesta en dicha resolución.

Además, si el acuerdo en el seno del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria se produce una vez dictada la liquidación que declara la operación sujeta a TPO, se plantea un problema:

- Si dicha liquidación ha sido impugnada en vía económico-administrativa, el dictamen es inútil, ya que no vincula al órgano económico-administrativo.
- Si la liquidación ha devenido firme, la Administración que la dictó tiene vedado, en principio, modificarla.

La ley solo permite la modificación de actos administrativos firmes en materia tributaria a través de los procedimientos de revisión que regula el Título V de la LGT. La revisión de oficio solo procede, fuera de los errores aritméticos o de hecho, en caso de actos nulos de pleno derecho o en los supuestos tasados en que se admite la revocación.

La nulidad de pleno derecho se produce cuando se han contravenido gravemente normas jurídicas básicas, lo que, en principio, no ocurre en los supuestos que nos ocupan. Por tanto, hemos de analizar la posibilidad de revocar. La revocación viene regulada en el artículo 219 de la LGT, que únicamente la autoriza en beneficio de los interesados cuando concurre una de las circunstancias que expresamente contempla.

Es frecuente afirmar que la exigencia de que la revocación beneficie a los interesados impide que se produzca esta siempre que el adquirente pueda deducir al menos una parte del IVA soportado, ya que el concepto TPO no puede ser objeto de deducción. Y, si el concepto «interesados» se entiende en un sentido amplio, difícilmente se obtendrá la conformidad del transmitente, cuyo derecho a la deducción del IVA soportado puede verse reducido por la aplicación de la regla de prorrata, en el mismo ejercicio y en el siguiente.

No obstante, entendemos que esta argumentación confunde dos conceptos diferentes: que la revocación beneficie al interesado no implica necesariamente que la situación resultante de la revocación haya de ser la más favorable para el interesado, sino tan solo que sea mejor que la que resultaría de no producirse la revocación. Al adquirente, sujeto pasivo de TPO que ha satisfecho indebidamente IVA le interesa eliminar la doble imposición, que supondría el pago efectivo de ambos tributos. Por tanto, la revocación le beneficia, aunque este beneficio pueda ser inferior al que obtendría deduciéndose el IVA (más adelante tratamos el problema de la deducción por el adquirente).

Los supuestos en que procede la revocación, superado este primer escollo, tampoco ofrecen facilidades:

- Resulta difícil afirmar que la liquidación infringe manifiestamente la Ley cuando para determinar el tributo aplicable ha de actuar un órgano específico. Podrá existir infracción legal, pero no será manifiesta.
- Ninguna circunstancia sobrevenida pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado, ya que el Consejo adopta su dictamen con los mismos elementos de juicio de que disponía la Administración autonómica al dictar la liquidación.
- La indefensión es una situación que no debe producirse en ningún procedimiento tributario, por lo que tendrá carácter excepcional, no pudiendo justificar la revocación con carácter general.

Ante las dificultades expuestas para conseguir la revocación de la liquidación, en caso de que se entienda aplicable el IVA y dado que la alternativa es la declaración de lesividad del acto administrativo y su impugnación en vía contencioso-administrativa (y tampoco resulta fácil calificar de lesivo para la Administración un acto que le atribuye el derecho a percibir un impuesto) es evidente la necesidad de que el acuerdo sobre el tributo aplicable se adopte antes de emitir ninguna liquidación.

No obstante, hay que reconocer que el RGR contempla expresamente la posibilidad de que la decisión del órgano competente se produzca una vez ya existe la segunda liquidación e, incluso, se ha hecho efectivo su importe, puesto que ordena anularla y devolver los ingresos efectuados. Ello puede explicarse, simplemente, recordando que el reglamento contempla únicamente a los tribunales, como órganos competentes para determinar el tributo procedente. En nuestra opinión, por los argumentos expuestos, no existe un fundamento legal para efectuar esta anulación, por lo que la coordinación debe producirse antes de que se dicte ningún acto administrativo que implique la opción por uno de los dos tributos.

c) El procedimiento

La Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria adoptó, en fecha 17 de abril de 2007, un documento para la adecuación del procedimiento de coordinación a la LGT en el cual mantiene el sistema anteriormente aplicable (de marzo de 1999), según el cual el dictamen del Consejo es adoptado a propuesta de una Comisión Técnica de Relación, integrada por funcionarios de las dos Administraciones.

Puesto que el Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria era un órgano de la AEAT, la Comisión Técnica de Relación habría de encuadrarse también en esta, aunque formasen parte de la misma funcionarios de la Comunidad Autónoma. Pero ninguna Orden ministerial ni las relaciones de puestos de trabajo contemplaban estas Comisiones (art. 10.2 y 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado), como tampoco la contemplan las normas de creación u organización de la AEAT. Por tanto, entendemos que estas Comisiones no tienen la condición de órganos o unidades administrativas, sino que constituyen un mecanismo ad hoc para la elaboración de las propuestas con intervención de ambas Administraciones.

Tras la entrada en vigor de la Ley 22/2009, los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria no se integran ya en la estructura de la AEAT. Sin embargo, las Comisiones Técnicas no han sido reconocidas ni reguladas, por lo que entendemos válida la anterior conclusión.

Si el acuerdo del Consejo que determina el tributo aplicable es calificado por la Ley como «dictamen», la propuesta es simplemente un acto preparatorio del mismo. Ahora bien, aunque la normativa no lo especifique, nos parece evidente que el dictamen ha de tener carácter vinculante, en cuanto solo si los órganos competentes de ambas Administraciones están obligados a seguir el criterio establecido por el Consejo al dictar las resoluciones que les corresponden se logra evitar la doble imposición.

Si es así, el dictamen y, consiguientemente, la propuesta previa, han de ser adoptados a la vista de todos los elementos de juicio y, muy particularmente, las alegaciones que pueda formular el interesado acerca de la cuestión planteada, que es exactamente el tributo aplicable a la operación. Solo ofreciéndole audiencia con carácter previo a la emisión de la propuesta se evita la indefensión que se produciría si, emitido el dictamen, el órgano competente para resolver hubiese de aplicar el criterio que establece, desoyendo las posibles alegaciones relativas al tributo aplicable.

El concepto de dictamen hace referencia a un acto fundamentado y motivado en Derecho. Esto es particularmente importante, no solo en cuanto exigencia común de los actos administrativos, sino especialmente porque puede condicionar la tributación aplicable. Así, una operación no sujeta a IVA puede quedar íntegramente sujeta a TPO, mientras una exenta del primer concepto solo podrá quedar sujeta al segundo por las transmisiones de inmuebles. De igual manera, si se entiende que no concurre exención en el IVA, será de aplicación el tipo general de Actos Jurídicos Documentados, mientras que si existe exención, pero se ha renunciado a la misma, cabe la aplicación de un tipo especial, si la Comunidad Autónoma así lo ha establecido.

d) Recursos

El dictamen del Consejo no puede ser recurrido independientemente y menos aún lo puede ser la propuesta de la Comisión Técnica de Relación. Ambos son actos de trámite que contribuyen a la formación de una resolución posterior, la liquidación administrativa, que es el acto que realmente declara una obligación a cargo del sujeto pasivo y es susceptible de recurso de acuerdo con las reglas generales.

Si este recurso es el de reposición, se hará preciso un nuevo pronunciamiento del Consejo, ante las alegaciones vertidas por el recurrente, a fin de garantizar la unidad de criterio de ambas Administraciones (al menos si el órgano competente para resolver el recurso estima que existen argumentos nuevos a favor de una modificación del criterio). Aquella que dictó la liquidación y ante la que se interpuso el recurso podría resolver este apartándose del dictamen, pero si la otra Administración aplicase el criterio acordado, se produciría bien un supuesto de doble imposición (si el dictamen consideraba aplicable IVA y el recurso lleva a la Administración autonómica a liquidar TPO), bien uno de desimposición (en el caso contrario, en que se consideró aplicable TPO, por lo que la Administración estatal acepta la devolución del IVA y el recurso lleva a considerar inaplicable TPO).

En caso de que, directamente o tras la desestimación del recurso de reposición, se plantee una reclamación económico-administrativa, es evidente que el dictamen no vincula al órgano competente para resolver, ya que los Tribunales Económico-Administrativos están separados de las Administraciones gestoras². Únicamente, su resolución ha de vincular a ambas Administraciones públicas, pues de otra forma podría producirse la doble imposición que se pretende evitar (o un caso, igualmente rechazable, de desimposición). Este es uno de los puntos que no contempla la normativa, ya que la reclamación se dirige exclusivamente contra el acto de una Administración, que es el que puede ser anulado en consecuencia, quedando indemne el dictado (con igual criterio) por la otra Administración.

e) La ejecución

Una vez determinado el tributo aplicable mediante el dictamen del Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria, las dos Administraciones han de adoptar los actos congruentes con dicho dictamen. Así, si el dictamen declara que la operación ha de tributar a la Comunidad Autónoma por el concepto TPO, la Administración autonómica ha de emitir la correspondiente liquidación administrativa por dicho concepto.

Hemos de recordar que partimos de la hipótesis más habitual, en que el transmitente ha procedido a repercutir el IVA, que le ha sido abonado por el adquirente. El primero, sujeto pasivo del IVA, habrá incluido la operación en la autoliquidación del periodo al que corresponda la operación, efectuando el ingreso que pueda resultar de dicha autoliquidación (o consignado la cantidad que resulte a compensar o, incluso, solicitado y aun recibido la devolución de la misma).

El adquirente, por su parte, habrá autoliquidado AJD y efectuado el ingreso correspondiente. Al comprobar dicha autoliquidación (o al liquidar la declaración) la Administración autonómica habrá advertido que no se ha aplicado el tributo procedente, dando inicio al procedimiento de coordinación. Finalizado este, el procedimiento de gestión prosigue, conduciendo a la liquidación administrativa.

El ingreso resultante de esta liquidación queda suspendido por aplicación del artículo 62.8 de la LGT. Pero, naturalmente, la suspensión no puede suponer la renuncia de la Administración autonómica a percibir la deuda tributaria resultante de la liquidación.

La incompatibilidad entre el IVA y TPO respecto de la misma operación implica que, si se entiende aplicable a la operación la modalidad TPO, no lo sea el IVA. Por tanto, el ingreso efectuado por dicho concepto tiene el carácter de ingreso indebido y debe ser devuelto.

Para que pueda efectuarse tal devolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 221.4 de la LGT debe tramitarse el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, previsto en el artículo 120.3 de la misma Ley, o un procedimiento de comprobación, sea en vía de gestión o de inspección. Tramitado este procedimiento, el derecho a percibir la devolución es reconocido a favor de quien sopor-

² Es de esperar que el sistema de competencias se mantenga de forma similar cuando las Comunidades Autónomas se hagan cargo de la revisión en vía económico-administrativa de sus propias resoluciones relativas al ITP y AJD.

tó la repercusión del impuesto, es decir, del adquirente, de acuerdo con el artículo 14.2 c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Resulta así que la Administración autonómica es acreedora del adquirente por el importe de la deuda tributaria por TPO, mientras la Administración estatal es deudora del mismo sujeto por el importe del IVA a devolver. A partir de aquí, la Ley ordena la compensación entre ambas Administraciones, con lo que ambas deudas quedan canceladas hasta el importe concurrente y el exceso habrá de ser devuelto al adquirente o, por el contrario, le será exigida la diferencia.

De esta forma, se pone fin a la suspensión, evitando la doble imposición, ya que el adquirente no llega en ningún momento a haber pagado ambos impuestos (el ingreso efectuado por Actos Jurídicos Documentados se deduce del importe a satisfacer por TPO). Además, se garantiza el ingreso de la deuda por TPO, que la Administración autonómica percibe de la estatal, no siendo necesario que lo exija al obligado.

Desde luego, no se trata de una compensación en sentido técnico jurídico, ya que las Administraciones no son recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, sino que ambas son respectivamente acreedora y deudora de un tercero, el adquirente, y es únicamente respecto de este que se produce la extinción de ambas relaciones.

En rigor, se trata de un mecanismo de pago por cuenta de tercero que, en el Derecho privado, las partes pueden acordar en el ejercicio de la autonomía de la voluntad. En cambio, en el Derecho tributario se utiliza frecuentemente, impuesto por la Administración, un mecanismo similar. Se trata del embargo de créditos, por el que la Administración, acreedora de un obligado tributario ordena a un deudor de este que, en lugar de abonar a su acreedor el importe adeudado, lo ingrese en el Tesoro, quedando de esta forma canceladas ambas deudas en la parte concurrente. De igual manera, la Administración estatal, deudora del adquirente por el importe de la devolución del IVA acordada, ha de transferir a la Administración autonómica el importe de la liquidación por TPO, por el que es acreedora del mismo adquirente.

El RGR exige, como requisito principal para que se opere esta pseudocompensación y la extinción de ambas deudas en la parte concurrente, la firmeza de ambos actos administrativos, la liquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido.

3. Excepciones

a) *El IVA deducido*

El artículo 62.8 de la LGT impone como requisito para que sea aplicable la suspensión, además de la incompatibilidad entre ambos impuestos, que el sujeto pasivo de aquel cuyo ingreso se exige y habría de quedar suspendido no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente ³.

³ El proyecto de LGT no contemplaba esta exigencia, que se introdujo en la tramitación parlamentaria mediante una enmienda del Grupo Catalán del Congreso de los Diputados.

Si el adquirente del bien tiene derecho a la completa deducción del IVA que le ha sido repercutido, habrá recuperado su importe, al deducirlo en su propia autoliquidación por dicho impuesto reduciendo el importe a ingresar o generando el derecho a compensar en los siguientes periodos de liquidación o a obtener la devolución correspondiente, de acuerdo con las normas correspondientes.

En tal caso, la Administración estatal que, como consecuencia de la deducción, ha recibido un ingreso menor o ha devuelto un importe mayor que aquel que realmente correspondía, si procede a transferir a la Administración autonómica el importe del IVA indebidamente repercutido, está duplicando la devolución. Para el adquirente, se produciría un enriquecimiento sin causa, ya que se le estaría devolviendo lo que ya habría recuperado por otra vía.

En el mismo sentido, el artículo 14.2 b) del Reglamento de Revisión al regular el derecho a la devolución de ingresos indebidos dispone:

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

(...)

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

La aplicación de este precepto en el procedimiento dirigido a la devolución del IVA indebidamente repercutido daría lugar a que la suspensión no pudiera finalizar, ya que la Administración estatal no acordaría la devolución y, en consecuencia, la deuda suspendida no quedaría cancelada. De ahí que la ley excluya, en este supuesto, la suspensión.

Ahora bien, el artículo 93.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) dispone:

Uno. *Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: (...)*

Si la operación no se hallaba sujeta al IVA, este no ha podido devengarse, por lo que las cuotas repercutidas no tienen carácter deducible. La deducción se produce en cuantía superior a la que legalmente corresponde, lo que viene taxativamente excluido por el artículo 94.Tres de la LIVA.

Si seguimos esta línea de razonamiento, debemos concluir que, en este caso, la Administración debe proceder a regularizar tanto al transmitente, eliminando el IVA que consideró repercutido en sus declaraciones, como al adquirente, denegando el derecho a la deducción de las mismas cuotas y, por tanto, exigiendo el ingreso correspondiente. Efectuado este, el adquirente ya no habrá recupera-

do el IVA indebidamente repercutido, con lo que procederá reconocer a su favor el derecho a la devolución (es decir, se le devolverá el mismo importe que antes se le ha exigido por haberlo deducido improcedentemente). Podrá, por tanto, efectuarse la transferencia a la Administración autonómica, con lo que tendrá sentido acordar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria por TPO.

Desde un punto de vista práctico, esta solución exige que la Administración estatal desarrolle un gran número de actuaciones, ya que en todos los supuestos en que se haya repercutido indebidamente el IVA deberá tramitar un procedimiento ante el transmitente y, además, si el adquirente es empresario o profesional, otro distinto ante este. Si se admite la deducibilidad del IVA indebidamente repercutido por hallarse la operación sujeta a TPO, puede evitarse la actuación ante el adquirente que ha deducido íntegramente el impuesto soportado, reduciendo la carga de trabajo de la Administración y las molestias que la actuación impone al interesado.

Pero, sobre todo, si consideramos que el IVA indebidamente repercutido no tiene carácter deducible, vaciamos de todo significado la referencia expresa que contiene el artículo 62.8 de la LGT a que *el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente*: si el sujeto no puede tener este derecho, el requisito para que proceda la suspensión se cumple necesariamente en todo caso.

En definitiva, puesto que hemos de presumir que el legislador no introduce en la norma jurídica cláusulas inútiles y que, como hemos visto, este requisito legal tiene un sentido económico claro y una finalidad determinada, hemos de concluir que en caso de que el adquirente sea un empresario o profesional que, de haber estado efectivamente sujeta a IVA la operación, hubiera tenido derecho a deducir íntegramente la cuota soportada, no procede la devolución ni, por tanto, la Administración debe suspender el ingreso. La Administración autonómica habrá de exigir normalmente el pago de la deuda tributaria liquidada por TPO.

Por supuesto, si la Administración estatal ha regularizado al adquirente, eliminando la deducibilidad de las cuotas de IVA indebidamente soportadas, no habrá obstáculo para que se aplique la suspensión y la compensación interadministrativa como si dicho adquirente no tuviese la condición de empresario o profesional.

b) *Rectificación de las cuotas*

El RGR prevé una segunda excepción: que el transmitente haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas. El artículo 89 de la LIVA ordena al sujeto pasivo del impuesto la rectificación de las cuotas repercutidas *cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente* o concurren las circunstancias que permiten la modificación de la base imponible.

Como en el supuesto que nos interesa, no sujeción de la operación al IVA, las cuotas aplicables no aumentan, sino que se reducen a cero, no son de aplicación los supuestos de exclusión de la rectificación previstos en la Ley, de manera que puede efectuarse incluso si la improcedencia de la repercusión del impuesto ha sido puesta de manifiesto por una liquidación administrativa.

En el supuesto de rectificación, la normativa permite al sujeto pasivo del IVA optar entre dos posibilidades:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- b) *Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.*

Si el sujeto pasivo opta por la primera posibilidad, la Administración reconocerá el derecho a percibir el importe de las cuotas a favor del adquirente. En este supuesto será de aplicación la suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT si existe una liquidación por el TPO de la misma operación, ya que es el ingreso de esta deuda tributaria el que queda suspendido. En otro caso, la devolución se hará efectiva a quien soportó la repercusión y si, posteriormente, la Administración autonómica dicta la liquidación, el importe de la misma será exigible normalmente al sujeto pasivo del tributo.

Si, por el contrario, opta por la rectificación en las autoliquidaciones posteriores, será el propio sujeto pasivo del IVA quien recupere frente a la Administración estatal el importe de la cuota indebidamente repercutida. En consecuencia, ya no podrá solicitar la devolución de la misma y quedará obligado a reintegrar tal cuota a quien soportó la repercusión. En este caso, puesto que no se producirá la devolución y, por tanto, la Administración estatal no transferirá importe alguno a la Administración autonómica, la suspensión no tiene razón de ser. La deuda tributaria liquidada por TPO será exigida directamente al adquirente del bien, sujeto pasivo de este concepto impositivo.

c) *El IVA no ingresado*

Es posible también que el transmitente del bien repercuta el IVA sobre el adquirente, pero no presente la correspondiente autoliquidación y no efectúe el ingreso de la cuota en el Tesoro Público o bien que presente la autoliquidación, pero la misma no incorpore la operación.

En este supuesto, el artículo 14.2 c) 2.º del Reglamento de Revisión excluye la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quien soportó la repercusión, ya que exige, como requisito para la devolución, el previo ingreso de tales cuotas:

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

Este supuesto plantea una situación sumamente conflictiva. Si no cabe la devolución, no será posible la cancelación de la deuda por TPO mediante la transferencia del importe de dicha devolución de la Administración estatal a la autonómica. En consecuencia, no tiene sentido la suspensión y la deuda tributaria liquidada por el tributo procedente deberá ser exigida a quien adquirió el bien soportando la repercusión del IVA.

Si este satisface el tributo, se produce una evidente doble imposición. Si no es así, la Administración autonómica deja de percibir un importe al que tiene derecho. Si, pese a todo, la Administración estatal devuelve la cuota indebidamente repercutida al adquirente, o la transfiere a la Administración autonómica, está devolviendo un importe que no ha recibido.

Obviamente, la solución correcta es que el transmitente devuelva al adquirente la cuota indebidamente repercutida y no ingresada, pero para ello el adquirente deberá reclamarle su importe mediante un proceso ante la jurisdicción ordinaria, ya que nada adeuda a ninguna de las dos Administraciones: la estatal no puede exigirle el pago de un IVA que reconoce que no es aplicable a la operación y la autonómica solo puede dirigirse contra el sujeto pasivo del TPO, que es el adquirente. Y si, finalmente, no es posible hallarle o resulta insolvente, el adquirente ha de soportar la doble imposición que la norma pretende evitar.

4. El caso inverso: TPO-IVA

Hasta ahora hemos examinado el supuesto más común: el transmitente ha repercutido el IVA al adquirente y la Administración autonómica inicia actuaciones dirigidas a liquidar TPO. Si es este el tributo procedente, efectuada la liquidación se suspende el ingreso, hasta que la Administración estatal acuerda la devolución del IVA indebidamente repercutido. Acordada la devolución, transfiere a la Administración autonómica el importe de la deuda tributaria liquidada, con lo que queda extinguida dicha deuda.

¿Sucede lo mismo si las partes de la operación entienden que el tributo procedente es TPO y, en consecuencia, el transmitente no repercute el IVA y el adquirente presenta la autoliquidación por la expresada modalidad del Impuesto sobre Transmisiones? ¿Debe la AEAT suspender el ingreso del IVA hasta recibir el importe de la cuota indebidamente ingresada por TPO, una vez la Administración autonómica ha reconocido al sujeto pasivo el derecho a la devolución?

Indudablemente, los preceptos que regulan esta situación están redactados en términos genéricos, lo que hace posible interpretar que se refieren tanto al caso general, que antes hemos examinado, como al que ahora contemplamos.

Cualquiera de las dos Administraciones podría detectar que las partes han aplicado incorrectamente la normativa tributaria, aunque más probablemente puede advertirlo la Administración autonómica, al examinar cada operación. Esta Administración, en este supuesto, giraría liquidación al adquirente, declarando aplicable el concepto Actos Jurídicos Documentados, cuyo tipo es inferior al general de TPO, reconociendo así, a favor del sujeto pasivo, el derecho a percibir una devolución.

La Administración estatal procedería a comprobar el IVA y, al advertir que la base imponible declarada por el transmitente no incorporaba la transmisión, dictaría la correspondiente liquidación administrativa que, en principio, supondría una deuda tributaria a cargo del mismo.

Llegaríamos así a una situación diversa de la que antes contemplábamos: en el caso general, la Administración autonómica le exige el pago de una deuda tributaria al adquirente del bien o derecho, mientras la Administración estatal adeuda el importe del IVA indebidamente repercutido al mismo adquirente, que soportó la repercusión, aunque el sujeto pasivo del impuesto, que lo ingresó en el Tesoro público sea el transmitente. En el supuesto inverso, la Administración estatal exige el ingreso al transmitente, mientras que la Administración autonómica es deudora del adquirente, ya que este soportó e ingresó la cuota de TPO, que no repercutió al transmitente, puesto que la normativa vigente no dispone la repercusión de este tributo.

Así, la situación triangular que permite la «compensación» interadministrativa (el pago al *creditor creditoris*) no existe en este supuesto. Se da, en cambio, una situación cuadrangular, en que cada Administración se relaciona con un sujeto distinto. Solo podría aplicarse el mecanismo de «compensación» interadministrativa si existiese, además de las relaciones entre cada Administración y cada parte de la operación, una deuda pendiente entre las partes mismas.

En realidad, esta relación puede existir. El órgano competente ha dictaminado que el tributo procedente es el IVA, que no fue repercutido por el transmitente. Ahora bien, la repercusión no es una facultad del sujeto pasivo de este impuesto, sino una obligación del mismo y así lo declara el artículo 88.Uno de la LIVA. En consecuencia, si se aplica la «compensación» interadministrativa, las Administraciones estarían repercutiendo parcialmente el IVA por cuenta del transmitente, al que corresponde tal obligación.

Sin embargo, este esquema, aparentemente sencillo y completo, plantea interrogantes de consideración:

- a) El apartado Dos del mismo artículo 88 de la LIVA establece que *La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.*

¿Puede la Administración emitir una factura en sustitución del sujeto pasivo del impuesto? Pese a la previsión que contiene este apartado, no se halla contemplado en ninguna norma. Además, se trataría de una factura parcial, ya que la devolución del ingreso efectuado por TPO no cubrirá totalmente la cuota de IVA, pues la Administración autonómica retendrá, al menos, el importe exigible por Actos Jurídicos Documentados. Además, el tipo de IVA puede ser superior.

- b) El apartado cuatro del artículo 88 de la LIVA, además, señala que *Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.* Es más que probable que, entre la comprobación de la autoliquidación presentada por el adquirente y la emisión de la liquidación dirigida al transmitente, previa la tramitación del correspondiente procedimiento, y la resolución de los posibles recursos (no olvidemos que ambas resoluciones han de ser firmes) haya transcurrido con exceso este plazo.

Es cierto que el artículo 89 de la LIVA permite al sujeto pasivo la rectificación de las cuotas repercutidas siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, pero también lo es que esa rectificación no cabe cuando sea la Administración la que ponga de manifiesto una cuota devengada mayor que la declarada por el sujeto pasivo (es decir, la hipótesis que contemplamos) y aprecie infracción tributaria en la conducta de este. Es indudable que la existencia de infracción deberá examinarse en cada caso concreto, pero también que si la operación pertenece al tráfico habitual de un empresario o profesional será difícil la confusión no culpable.

- c) Además, mientras en el supuesto general es muy difícil que la liquidación girada por TPO no arroje una deuda tributaria a ingresar, en el caso del IVA, el mecanismo de liquidación puede determinar fácilmente que no surja tal deuda; la liquidación puede determinar simplemente una menor devolución, lo que conllevaría que la Administración autonómica devolviese la devolución de TPO inútilmente.
- d) La Administración autonómica carece de competencias para regularizar el IVA. En consecuencia, no puede dictar un acto administrativo que sustituya la factura que no ha emitido el transmitente del bien.
- e) El tipo del TPO y el de IVA no coinciden necesariamente (para las transmisiones de inmuebles, el primero suele ser el 7 o el 8%, mientras el segundo puede ser el 8 o el 19%). Pero, si no procede aplicar la modalidad TPO, el ITP y AJD será aún aplicable, en su modalidad Actos Jurídicos Documentados, compatible con el IVA. En consecuencia, la Administración autonómica no devolvería la totalidad del ingreso por TPO, sino que retendría el importe que le corresponde por Actos Jurídicos Documentados. La repercusión resultante, por tanto, sería parcial, tanto si el tipo del IVA fuese el 18 por 100 como si fuese el 8 por 100. Ahora bien, ninguna norma permite una repercusión parcial, lo que constituye otro argumento contra esta posibilidad.

Por estas razones entendemos que no se justifica aplicar el mismo mecanismo de suspensión y extinción de la deuda a este supuesto inverso. Por otra parte, dado el interés que para los empresarios y profesionales tiene la aplicación del IVA, ya actúen como transmitentes o adquirentes, este caso resulta completamente excepcional.

5. La prescripción

El problema provocado por la colisión del IVA y el concepto TPO alcanzaba su máxima magnitud cuando, como consecuencia del paso del tiempo, la Administración que había percibido el ingreso por el concepto impropio (habitualmente el IVA) denegaba la devolución de su importe por haber prescrito el derecho a obtenerla, determinando así que la doble imposición tuviese carácter definitivo.

En definitiva, el problema surgía de que, al tratarse de dos tributos diferentes, se entendía que la realización de actuaciones respecto de uno de ellos no provocaba la interrupción de la prescripción

respecto del otro. En particular, la liquidación de TPO no interrumpía la prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidamente efectuados por IVA.

La solución habilitada por la LGT consiste en disponer que el cómputo del plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución del tributo improcedente se inicie a partir del pronunciamiento del órgano competente para determinar cuál es el tributo procedente. Ahora bien, este criterio plantea sus propios problemas.

En primer lugar, resulta preciso determinar cuál es el órgano competente para fijar el tributo procedente. Ya hemos tratado anteriormente este punto concluyendo que, en nuestra opinión, será tanto el Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria como el Tribunal Económico-Administrativo o el Tribunal jurisdiccional.

Pero a continuación se plantea otro interrogante: ¿qué ocurre si la Administración autonómica dicta una liquidación declarando aplicable TPO sin acudir al procedimiento de coordinación y, cuando el obligado al pago solicita la devolución, ha transcurrido el plazo de prescripción del derecho a la devolución del IVA?

Una posibilidad, ante esta situación, es atenerse a la literalidad del artículo 67 de la LGT y negar que empiece a contarse el plazo de prescripción del derecho a la devolución mientras no se pronuncie el órgano competente. Pero, en tal caso, si no se ha iniciado el procedimiento de coordinación, la devolución del IVA indebidamente ingresado podrá ser solicitada en cualquier momento, incluso si se ha extinguido por prescripción el derecho de la Administración autonómica a determinar el importe de la deuda tributaria por TPO y a exigir su ingreso, lo que supondría un caso de desimposición que la Ley, que solo pretende evitar la doble imposición, no puede amparar.

Pero si entendemos que la regla especial implica únicamente el inicio de un nuevo cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución cuando, no habiéndose extinguido tal derecho por prescripción, actúa el órgano de coordinación, volvemos a una situación insostenible, de doble imposición o de inaplicabilidad del tributo procedente si el órgano actúa una vez cumplido el término de prescripción.

Una alternativa consistiría en exigir en todo caso que se inicie el procedimiento de coordinación y se pronuncie el órgano competente y, más en concreto, el Consejo. Ahora bien, esta exigencia representa una carga de trabajo desmesurada, ya que el número de operaciones que deberían ser analizadas es muy elevado, produciría una demora excesiva en la tramitación de los procedimientos y, sobre todo, no es realista, ya que es imposible garantizar que no pueda pasar inadvertida alguna posibilidad de conflicto IVA-ITP, de forma que siempre será preciso encontrar alguna solución al supuesto de que no haya actuado el Consejo.

Por tanto, entendemos que la disposición que prevé el artículo 67.1 de la LGT debe interpretarse en el sentido de que, cuando actúe un órgano competente para determinar el tributo procedente, ya sea eligiendo entre ambos, como hace el Consejo Territorial, ya pronunciándose acerca de la procedencia de uno solo de ellos, como los Tribunales, económico-administrativos o contencioso-admini-

nistrativos, la prescripción del derecho comenzará a contar desde su pronunciamiento y quedará interrumpida, en su caso, por la interposición de recursos por cualquiera de los dos conceptos.

En cambio, cuando no actúe ningún órgano competente para determinar el tributo aplicable, la prescripción producirá su efecto en la forma habitual. No obstante, esta prescripción tendrá un carácter provisional, en tanto pueda actuar el órgano competente por no haber prescrito el derecho de la otra Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación. En caso de que, en el curso del correspondiente procedimiento, se produzca el pronunciamiento del órgano competente, se reabrirá la posibilidad de revisar el concepto cuyo pago o repercusión indebidos, en ausencia del mandato del artículo 67.1 de la LGT, hubiera dado lugar a doble imposición o impedido que la Administración competente exigiera el pago de la deuda tributaria realmente procedente, a fin de evitar esa doble imposición.

De esta forma, no desaparece el efecto fundamental de la prescripción, sin que ello represente ni doble imposición, ni desimposición, ni que una de las Administraciones vea imposibilitado el ejercicio de su derecho a la percepción del impuesto cuando aún no ha transcurrido el plazo de prescripción del mismo.

El argumento en contra de esta tesis sería que hace depender la prescripción de un derecho derivado de la normativa de un tributo determinado y ejercitable frente a la Administración que gestiona ese tributo, de actos correspondientes a la gestión de un tributo diferente, realizados por o frente a una Administración pública distinta, la competente para la gestión de este último tributo. En definitiva, que hace depender la prescripción del derecho a la devolución del IVA de actos correspondientes a la gestión de ITP, pues, por definición, hemos supuesto que no se ha ejercitado el derecho a obtener la devolución de IVA, mientras que la Administración autonómica sí ha iniciado, al menos, el procedimiento conducente a la liquidación de TPO.

A este argumento debemos contestar lo siguiente:

- 1.º Todo pronunciamiento relativo a la aplicabilidad de TPO implica, necesariamente, como reverso, un pronunciamiento relativo a la aplicabilidad (a la inaplicabilidad, si se quiere) del IVA. Y este pronunciamiento es emitido por órgano competente, ya que lo es para la aplicación del primer impuesto (lo inverso es también cierto, claro está).
- 2.º Las Comunidades Autónomas desarrollan la gestión del ITP y AJD por delegación del Estado. Ahora bien, un principio básico de la delegación supone que los actos dictados por el delegado se consideran dictados por el delegante (así lo establece, por ejemplo, el art. 13.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, si bien se refiere a la delegación entre órganos de una misma Administración).

Este principio se manifiesta, por ejemplo, en el régimen de impugnación de los actos dictados por las Comunidades Autónomas en la gestión de los impuestos cedidos: las propias Comunidades son competentes para resolver el recurso de reposición, para declarar la nulidad de pleno derecho y acordar la revocación, pero las reclamaciones económico-administrativas son resueltas por los órganos econó-

mico-administrativos del Estado (la Ley 22/2009 prevé que las Comunidades asuman esta competencia, pero todavía no se ha producido tal asunción por parte de ninguna Comunidad Autónoma). Ello no tendría sentido de no ser por basarse en que la Comunidad actúa por delegación del Estado.

Actos relativos al IVA e imputables a la Administración estatal o realizados ante ella son naturalmente aptos para producir la interrupción de la prescripción del derecho a la devolución de dicho impuesto, si tal derecho existe por haberse aplicado el tributo improcedentemente. Por ello, entendemos que no hay obstáculo para aceptar esta interrupción de la prescripción por parte de actos correspondientes a un procedimiento que se refiere a distinto impuesto, gestionado por otra Administración.

Y, al propio tiempo, esta interpretación permite gestionar ambos tributos de forma independiente, en tanto no surja el conflicto que hace necesaria la intervención del órgano competente para determinar el tributo procedente. En particular, la Administración estatal podrá declarar la prescripción del derecho a exigir el IVA o a la devolución del ingreso del mismo, indebidamente efectuado, con independencia de que la prescripción del derecho a determinar una hipotética deuda por TPO todavía no se haya producido.

6. Intereses de demora

El artículo 26 de la LGT señala que el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios, entre otros supuestos, en caso de pago de una deuda tributaria fuera de plazo. En particular, su apartado 2 c) dispone que se exigirá *Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.*

Por su parte, los artículos 32.2, 120.3 *in fine* y 221.5 de la LGT ordenan a la Administración abonar intereses de demora al efectuar devoluciones de ingresos indebidos.

Como se ha señalado anteriormente, la extinción de la deuda liquidada por TPO no se produce hasta que la Administración estatal ha transferido a la autonómica el importe que esta acredita frente al adquirente (obviamente si queda cubierto por la devolución del IVA acordada). En consecuencia, de conformidad con las reglas generales, hasta dicho momento se produce el devengo del interés de demora a favor de la Administración acreedora de la deuda por TPO.

De igual manera, la obligación de la Administración estatal frente a quien soportó la repercusión indebida del IVA no queda cancelada hasta que se efectúa la transferencia a la Administración autonómica o el pago directo al propio adquirente, por lo que hasta dicho momento se devengan intereses de demora a cargo de aquella.

Se ha planteado la posibilidad de aplicar en esta materia no los intereses de demora tributarios, sino los previstos en el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, cuyo régimen es algo distinto, en cuanto exige la denuncia de la mora, siendo también diferente el

tipo exigible. Esta normativa sería aplicable entendiendo que el acreedor de la Administración estatal no es el adquirente del bien, sino la Administración autonómica, por lo que la relación no sería tributaria, no siéndole de aplicación la normativa tributaria.

No obstante, como se ha señalado, en nuestra opinión la transferencia interadministrativa no es sino un mecanismo de pago de una deuda tributaria y el pago se produce cuando el acreedor percibe la cantidad adeudada. En consecuencia, hasta ese momento el sujeto pasivo de TPO es deudor de la Administración autonómica y hasta ese momento se devengan intereses de demora a su cargo.

Nada se opone, por otra parte, a que la Administración estatal transfiera a la autonómica no solo el principal sino también los intereses de demora que adeuda a quien soportó indebidamente la repercusión del IVA, a fin de cancelar también las dos deudas por intereses de demora: los que la Administración estatal adeuda al adquirente y los que este adeuda a la Administración autonómica. Únicamente es preciso tomar en consideración dos extremos:

1. Aun cuando el principal de ambas deudas fuese idéntico (lo que no suele suceder aunque el tipo pueda ser el mismo, como consecuencia del ingreso efectuado por el concepto Actos Jurídicos Documentados), los intereses no han de coincidir, ya que el *dies a quo* de cada cómputo es distinto, como consecuencia del distinto plazo de ingreso del IVA y del ITP y AJD. El primero es un tributo periódico, que se ha de ingresar en fechas prefijadas, mientras el segundo ha de ser declarado en el plazo de un mes a partir de la fecha de realización de la operación gravada.

2. Cuando se produce la transferencia de los fondos de la Administración estatal a la autonómica todavía no se han liquidado los intereses de demora de la deuda tributaria por TPO, ya que no se conoce la fecha final del cómputo. Esta fecha viene determinada, precisamente, por la transferencia, que supone la entrega del importe satisfecho al acreedor y la extinción de la deuda.

Por consiguiente, es preciso que la Administración autonómica dicte un acto administrativo liquidando los intereses de demora. Como, además, el artículo 42 del RGR exige, para que proceda la transferencia interadministrativa, que los actos administrativos de ambas Administraciones hayan ganado firmeza, sería preciso dejar transcurrir el plazo de recurso antes de que la Administración estatal pudiese remitir a la autonómica el importe de los intereses, lo que supondría el devengo de nuevos intereses de demora por ambas partes. Por ello, a nuestro juicio, más por razones prácticas que por establecerlo ninguna norma, solo podrán ser objeto de compensación interadministrativa los intereses que la Administración autonómica haya liquidado y comunicado a la estatal con anterioridad al acuerdo de devolución.

C. OTROS SUPUESTOS DE TRIBUTOS INCOMPATIBLES

Si bien el conflicto IVA-ITP es el más frecuente y presenta la dificultad añadida de afectar a dos Administraciones públicas diferentes, el texto legal no hace referencia expresa a estos impuestos, de forma que el artículo 62.8 de la LGT puede ser aplicado a supuestos diferentes. Intentaremos distinguir algunos de ellos.

1. En una misma Administración

El conflicto entre dos tributos gestionados por una misma Administración puede producirse fundamentalmente al dictar el órgano competente una liquidación administrativa cuando el interesado ha presentado una autoliquidación con ingreso por un concepto distinto.

a) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

En este impuesto existe una clara incompatibilidad entre los conceptos Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias, por lo que puede plantearse la duda acerca del concepto aplicable a una determinada operación. Como hemos señalado, creemos justificado interpretar de manera amplia el concepto de tributos incompatibles, si ello permite evitar supuestos de doble imposición rechazados por las leyes.

No obstante, tratándose de dos modalidades de un mismo impuesto, entendemos que la liquidación administrativa deducirá el importe ingresado por el concepto autoliquidado de la deuda tributaria resultante con arreglo al criterio de la Administración, por lo que solo se habrá de ingresar la posible diferencia. No resultará, pues, necesario acudir a la suspensión del artículo 62.8 de la LGT.

b) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes*

Si el interesado ha presentado autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Administración sostiene que debe entenderse domiciliado en España y, por tanto, sujeto al Impuesto sobre la renta que corresponda a su naturaleza de persona física o jurídica, se plantea una situación en que entendemos podría ser de aplicación la suspensión prevista en el artículo 62.8 de la LGT.

Se trata, claramente, de tributos incompatibles respecto de una misma operación, que afectan a un mismo contribuyente. Además, no existe posibilidad de deducción, ya que en el Impuesto sobre Sociedades el propio impuesto no constituye gasto deducible. No obstante, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya ordena considerar el ingreso efectuado por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes como pago a cuenta del primer concepto, por lo que hace innecesaria la aplicación del artículo 62.8 de la LGT.

c) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades*

Entendemos que puede plantearse el conflicto si los rendimientos de una sociedad han sido incorporados por sus socios o partícipes en sus declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por entender que la entidad no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o por existir dudas acerca de la titularidad de tales rendimientos. Igualmente puede producirse en el caso contrario, que la Administración considere que los rendimientos declarados a nombre de la entidad deben imputarse a los socios o partícipes por no hallarse aquella sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

También puede plantearse si quien controla una entidad imputa a esta rendimientos o incrementos patrimoniales que realmente forman parte de su renta. En general, podemos incluir en este supuesto todos aquellos casos en que son declarados a nombre de una persona o entidad cuando en realidad corresponden a otra y deben ser imputados a ella a efectos fiscales.

La incompatibilidad entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades es clara. Más difícil resulta sostener la aplicabilidad de la normativa sobre tributos incompatibles cuando la diferencia no reside en el concepto tributario aplicable, sino en el sujeto pasivo del mismo, es decir, cuando la liquidación administrativa debe ser girada a una persona diferente de aquella que presentó autoliquidación incluyendo en ella la operación considerada.

En cualquier caso, en estos supuestos se advierte un problema común: el derecho a la devolución será reconocido a una persona (física o jurídica) distinta de aquella a la que la liquidación administrativa va a obligar al pago de la deuda tributaria.

La excepción será el caso de que la Administración entienda que la entidad que presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y efectuó el ingreso no tiene personalidad jurídica y, por tanto, no es sujeto pasivo de dicho impuesto. En rigor, en este caso la devolución debería ser reconocida a los socios o partícipes, ya que la entidad carente de personalidad jurídica no puede ser titular del derecho a recibirla. En este supuesto parece que sería de aplicación la suspensión de la deuda hasta la firmeza del acuerdo de devolución, en cuyo momento se produciría una compensación en sentido estricto (al menos parcial), ya que las mismas personas, la Administración y los socios o partícipes, tendrían simultáneamente la condición de deudores y acreedores recíprocos.

En los restantes supuestos, la aplicabilidad del artículo 62.8 de la LGT es más que dudosa. No obstante, entendemos que resultaría ventajosa para ambas partes, ya que, si se exige el pago de la deuda liquidada antes de que se produzca la devolución, realmente se da un desembolso superior al importe de la deuda realmente exigible, con los problemas de liquidez que ello puede generar y, si la devolución se hace efectiva antes del pago de la deuda, la Administración puede verse privada incluso de esos fondos que ya obraban en su poder.

d) Otros supuestos

Similar al caso anterior es el de que rendimientos correspondientes a una persona física o jurídica sean declarados por otra persona de igual naturaleza, ya sea para mantener oculta la titularidad real de los bienes que los producen, ya para obtener un ahorro fiscal ilícito por la aplicación de tipos inferiores o beneficios fiscales improcedentes.

En rigor, en este caso no existe incompatibilidad entre los tributos aplicables, pues se tratará de un único impuesto, sino en que dos sujetos distintos tributen por un mismo rendimiento (o ganancia patrimonial). Y, como hemos visto en el punto anterior, el derecho a la devolución se reconocería a favor de una persona distinta del obligado al pago de la deuda tributaria, por lo que no sería posible la compensación.

2. Entre distintas Administraciones

a) Administración estatal y Comunidad Autónoma de régimen común

Un conflicto de este tipo podría producirse acerca de algún concepto cuya sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueda resultar discutible. Por ejemplo, una atribución patrimonial que pudiese ser calificada como contraprestación contractual o como donación remuneratoria.

Este supuesto sería prácticamente idéntico al conflicto IVA-TPO, con la salvedad de que la relación sería triangular (las dos Administraciones y el perceptor) desde un principio, con lo cual podría aplicarse la normativa en materia de tributos incompatibles.

b) Administración estatal y Haciendas forales

La mayoría de los supuestos examinados anteriormente pueden producirse con intervención de una o más Haciendas forales. No obstante, lo que nos interesa examinar es la posibilidad de aplicar el artículo 62.8 de la LGT cuando un sujeto ingresa la deuda tributaria (especialmente mediante autoliquidación) en una Administración distinta de aquella que tiene derecho a percibirla, pero competente, en principio, para gestionar el tributo. En otros términos, determinar si el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido estatal y foral (vasco o navarro) son incompatibles.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Concerto y Convenio establecen que en ningún caso un mismo contribuyente habrá de satisfacerlo a dos Administraciones distintas respecto de un mismo ejercicio. Por ello, entendemos que existe incompatibilidad y, en consecuencia, que podrá ser aplicable la suspensión y la transferencia interadministrativa.

Hay que advertir, sin embargo, que en este impuesto las normas imponen la eficacia de las retenciones y pagos a cuenta ingresados en Administración no competente, lo que hace innecesaria la suspensión, pues veda a la Administración competente exigir al interesado la deuda resultante. En este caso, procederá la transferencia de los fondos entre las Administraciones, dejando al margen al obligado.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta evidente que las entidades que tributan en régimen de cifra relativa de negocio han de tributar por el mismo concepto y ejercicio a dos o más Administraciones distintas, por lo que no hay incompatibilidad alguna, lo que conduce a rechazar la aplicación del artículo 62.8 de la LGT.

Por lo que respecta a los restantes sujetos pasivos de estos tributos, obligados tan solo frente a una Administración, podría discutirse la incompatibilidad, si bien resulta difícil de entender que un mismo concepto tributario sea compatible para unos sujetos e incompatible para otros. No obstante, entendemos que la determinación de la incompatibilidad exige un proceso demasiado complejo que, además, solo puede efectuar la Administración competente, por lo que resulta preferible entender que

no existe incompatibilidad a estos efectos, sin perjuicio de que puedan instarse por todas las partes implicadas los procedimientos correspondientes para regularizar la situación tributaria del sujeto de acuerdo con la normativa aplicable.

D. CONCLUSIONES

Los puntos más relevantes que se desprenden del anterior análisis son los siguientes:

- 1.º El artículo 62.8 de la LGT constituye un mecanismo para evitar la doble imposición interna derivada de la exigencia de dos tributos por una misma manifestación de capacidad económica.
- 2.º Pese a haber surgido a fin de resolver la problemática derivada de la delimitación entre el IVA y la modalidad de TPO del ITP y AJD, es también aplicable a otros supuestos, al menos a falta de otros mecanismos específicos.
- 3.º Actúa en dos fases: la primera permite evitar el ingreso de la segunda deuda tributaria, dejándola en suspenso; la segunda consiste en la aplicación del ingreso realizado a la única deuda subsistente.
- 4.º Por tanto exige la determinación del tributo realmente aplicable a la operación de que se trate. La normativa vigente tan solo contempla un mecanismo específico cuando resultan afectadas la Administración estatal y una Comunidad Autónoma.
- 5.º El mecanismo del artículo 62.8 de la LGT solo es aplicable cuando la devolución del ingreso efectuado por el tributo improcedente se acordaría a favor del obligado al pago del tributo procedente.
- 6.º Este mecanismo no actúa automáticamente. Los interesados pueden optar por eliminar la doble imposición por otras vías.

Como valoración final, cabe señalar que la introducción del mecanismo estudiado ha permitido resolver supuestos que anteriormente no tenían solución, lo cual es indudablemente positivo. No obstante, la regulación existente es tan parca y tan genérica que deja un gran número de cuestiones pendientes. Sería conveniente que a través de modificaciones legales y reglamentarias se aclaren tales cuestiones a fin de facilitar la aplicación de esta norma y, en definitiva, evitar los perjuicios que resultan, para los obligados tributarios y para las Administraciones públicas.