



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho tributario empresarial
Fundación Magín Pont Mestres y Antonio Lancuentra Buerba

**La rectificación de bases imponibles en un ejercicio
que afecta a ejercicios prescritos.**
Los problemas del enriquecimiento injusto

por

Maria Dolors Torregrosa Carné
Profesora Titular de Derecho financiero y tributario

Barcelona, 18 de octubre de 2008

El objeto de las líneas que siguen no es otro que poner de manifiesto cómo, una vez más, la actuación de la Administración tributaria resulta contraria a las más elementales “reglas del juego” en la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La afirmación anterior trae su causa en un hecho acaecido en el seno de un procedimiento de inspección, a través del cual la Inspección de los Tributos procede a la rectificación de bases imponibles motivada por la previa modificación del criterio de imputación de ciertos ingresos. Esto es, no se trataba de rectificar el importe de los ingresos declarados, sino de imputar dichos ingresos a un ejercicio distinto del que fueron incluidos.

Los antecedentes de hecho, sucintamente, son los que siguen:

Una entidad obtiene plusvalías procedentes de diversas operaciones de permuta durante los ejercicios 2001 y 2002. Sin embargo, parte de las citadas plusvalías se imputaron al ejercicio 2003, incluyéndose en la correspondiente autoliquidación.

Posteriormente, se inicia un procedimiento de inspección con relación a los ejercicios 2001 y 2002, en el transcurso del cual se determina, entre otras cuestiones, que se ha dejado de declarar parte de las plusvalías obtenidas, procediéndose a rectificar las bases imponibles declaradas y, en consecuencia, el importe de la deuda tributaria satisfecha.

Durante el procedimiento, el contribuyente aportó la autoliquidación del ejercicio 2003 en la que, como ya se ha señalado, se habían incluido las cantidades mencionadas y, con insistencia, solicitó ampliación de las actuaciones de comprobación al ejercicio 2003, siendo denegada.

La Inspección, en base a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, arguyó que no estaba obligada a extender las actuaciones a otros períodos impositivos distintos de los señalados en la comunicación de inicio y que el contribuyente podía, en su caso, obtener la recuperación del impuesto pagado mediante la rectificación de la autoliquidación y la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Ahora bien, puesto que el procedimiento de inspección tuvo una duración considerable, cuando finalizó, la posibilidad de reclamar la devolución de ingresos indebidos ya estaba prescrita.

La situación descrita es ciertamente alarmante, puesto que la Administración tributaria, conedora de que el pago de la deuda había sido efectuado, mantuvo férreamente su posición aun a sabiendas de que se producía, en rigor, un “doble pago”. Nada más fácil, sensato y justo, que haber procedido a la ampliación de la comprobación del otro período impositivo afectado y a compensar la deuda originada por la liquidación resultante de la inspección con la deuda autoliquidada por el contribuyente del ejercicio 2003.

Pues bien, frente a la actuación de la Inspección anteriormente explicada cabe ensayar algunas vías de defensa. La primera, recurrir al instituto del enriquecimiento injusto, que recientemente ha sido invocado y aplicado por el Tribunal Supremo en materia de retenciones, a lo que puede asimilarse el supuesto que nos ocupa puesto que, en ambos casos, la circunstancia decisoria que subyace y permite acudir al enriquecimiento sin causa es la existencia de un “doble pago”.

La teoría del enriquecimiento sin causa, que tiene su origen histórico en la figura romana de la *condictio*, ha sido reiteradamente reconocida por la jurisprudencia española, hasta el punto de considerar que tiene en nuestro ordenamiento jurídico no sólo la significación de un principio general del derecho aplicable como fuente de carácter subsidiario, sino muy acusadamente la de una institución jurídica recogida en numerosos preceptos legales aunque en forma inconexa, sin regulación específica.

No obstante, el principio del enriquecimiento injusto no puede ser invocado de forma general y abstracta sino que es preciso demostrar y justificar en cada caso la procedencia concreta de la acción de enriquecimiento, en relación con las particularidades que presente el respectivo desplazamiento patrimonial, y con los requisitos que, según la doctrina, debe reunir dicha institución.

Así pues, se exigen determinados presupuestos o requisitos para que pueda ejercitarse la pretensión por enriquecimiento: *Primero*, un enriquecimiento de una de las partes, presentado por la obtención de una ventaja patrimonial, que puede producirse por un aumento del patrimonio (*damnum cessans*); *segundo*, un correlativo empobrecimiento de la otra parte, representado a su vez por un daño, que puede constituir daño positivo (*damnum emergens*) y lucro frustrado (*lucrum cessans*), consecuencia de aquella ventaja; *tercero*, falta de causa que justifique el enriquecimiento, y *cuarto*, inexistencia de un precepto legal que excluya la aplicación del enriquecimiento sin causa.

La jurisprudencia ha repetido constantemente que la aplicación del principio que veda enriquecerse injustamente requiere la existencia de una relación de causalidad entre enriquecimiento y empobrecimiento, es decir, es necesario que el enriquecimiento de uno se produzca a costa de otro, mediante una conexión perfecta entre ambas situaciones, y exige que se demuestre, en cada caso, además del hecho del enriquecimiento, su falta de causa o justificación, lo que es compatible con la buena fe, pero sin que pueda apreciarse cuando se adquiere algo en virtud de un contrato legal válido, o en virtud de un legítimo derecho que se ejercita sin abuso, o en virtud de una sentencia que lo estima procedente en Derecho. Es decir, faltará la causa cuando se carezca de título jurídico que justifique la adquisición de un valor económico, debiendo probarse suficientemente este extremo, puesto que se presume la existencia y licitud de la misma, pero sin que se requiera a su vez conducta ilícita o mala fe.

Como se ha dicho, la existencia de un enriquecimiento sin causa hace nacer una acción a favor del empobrecido, dirigida a alcanzar el restablecimiento del equilibrio económico de los patrimonios. Es una acción de carácter personal cuyo objeto es restitutorio del equivalente, de forma que deberá restituirse la medida del enriquecimiento mismo y no el precio que se haya podido pagar. Es, además, una acción de carácter subsidiario, que sólo se otorga cuando el empobrecido carece de otro recurso para oponer a la lesión. Así pues, en los supuestos en que exista un precepto legal expreso que permita accionar frente a la atribución patrimonial que se supone indebida, la acción de enriquecimiento injusto queda excluida.

Tampoco procede el ejercicio de la acción cuando el empobrecimiento es imputable a quien lo sufre o proviene de una iniciativa que no puede concederle un justo título para reclamar.

Se comprende que el traslado de instituciones jurídicas surgidas en el ámbito jurídico privado al campo del Derecho público, ha de llevarse a cabo con suma cautela, debido a la distinta naturaleza de las obligaciones que se originan en cada una de estas esferas del Derecho, y a la especial protección que merecen los intereses públicos.

Sin embargo, la doctrina entiende que puede hablarse de “supraconceptos” pertenecientes a la Teoría General del Derecho que resultan aplicables en las distintas disciplinas jurídicas, si bien es necesario arbitrar la oportuna adaptación de los mismos a las peculiaridades de cada materia en particular.

Así, cuando el Derecho tributario toma prestada de otra rama del Derecho una determinada institución, se producen las adecuaciones necesarias a la específica materia tributaria, pero tal institución, en lo que tiene de “supraconcepto”, queda esencialmente intacta.

Este es el caso del instituto de enriquecimiento injusto que tiene su incardinación primera en el Derecho privado, y más en concreto en la teoría general del contrato, pero que la jurisprudencia ha extendido su aplicación al ámbito del Derecho tributario, aunque ciertamente en contadas ocasiones.

Ya en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1981, se resuelve la *litis* con fundamento en la doctrina del enriquecimiento sin causa.

En concreto, se planteaba un supuesto de devolución de ingresos indebidos por no haberse aplicado un beneficio solicitado en plazo por la parte actora y concedido con posterioridad a la liquidación. El Tribunal manifestó que, si bien la notificación de la liquidación municipal adquiere firmeza en sí misma al no ser impugnada en su plazo, la obtención de un beneficio fiscal con posterioridad a la liquidación priva de causa

justificativa a la liquidación que no aplica el beneficio, por lo que al haberse solicitado éste con anterioridad a la petición de licencia, la demora en su tramitación por los órganos administrativos estatales no debe repercutir en perjuicio patrimonial del solicitante, lo que debe conducir a la aplicación del beneficio concedido por la Administración estatal, tanto por razones de equidad que se invocan como por tratarse de acto del Ministerio de Agricultura para la concesión del beneficio solicitado previamente a la licencia pedida al Ayuntamiento apelante, circunstancias que reconducen la *litis* a la necesidad de aplicar una bonificación solicitada oportunamente aunque concedida posteriormente a la concesión de la licencia, pues además de la razón de equidad de no serle imputable el retraso a la entidad solicitante, ha de evitarse el enriquecimiento indebido o sin causa que provocaría la no devolución.

El supuesto de hecho que permite el desenlace al que se llega en la sentencia aludida, es la demora en la tramitación de un expediente administrativo, que de alguna forma pone de relieve la responsabilidad en que ha incurrido la Administración, que se satisface, no por la vía específica prevista a tal fin, sino por la acción de enriquecimiento y que, al parecer, es motivo suficiente para alegar la aplicación de la equidad y fundamentar la rectificación de la liquidación ya firme.

También incide sobre este tema, la Resolución del TEAC de 18 de mayo de 1978. En ésta, liquidado el Impuesto de Sucesiones correspondiente a una transmisión hereditaria y satisfecho éste, tuvieron que abonarse, con posterioridad, por los herederos determinadas cantidades por el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal (esto aconteció cuando la Junta de Evaluación Global fijó las bases imponibles) y Renta de las Personas Físicas (al incorporarse las bases del impuesto a cuenta). Satisfechas las deudas tributarias por los referidos tributos, los herederos instaron del Delegado de Hacienda la devolución del impuesto sucesorio correspondiente a las minoraciones que, como consecuencia de los referidos pagos, habría de sufrir la base imponible. El Delegado de Hacienda no accedió a la devolución por no tratarse de un error de hecho, criterio que fue confirmado en la primera instancia de la vía económico-administrativa, pero no en apelación.

El Tribunal señaló, que la solución dada a la pretensión de los contribuyentes aboca necesariamente a un enriquecimiento injusto de la Administración, conculcándose, por tanto, un principio general del derecho por el cual nadie puede enriquecerse sin causa a costa de otro, principio recogido en el Código Civil y plasmado en el artículo 155 de la LGT que claramente se refiere a ingresos indebidos.

De las circunstancias que concurren en el caso se deduce que no se trata de un simple error de hecho, ya que cuando se dictó el acto de gestión no se conocía el importe de las aludidas deudas, ni tampoco puede afirmarse que el error fuera de derecho, sino que el tema ha de reconducirse por caminos distintos: una vez liquidado el impuesto sucesorio, incluso con carácter definitivo, los herederos han tenido que pagar impuestos devengados por el causante, pero liquidados con posterioridad, de forma que la Abogacía del Estado no pudo examinar y ponderar los elementos de la deducción de que se trata porque no le había sido solicitado, ni dadas las fechas de las liquidaciones cuya baja se pretende sólo ahora, podía conocerla, circunstancia imputable a la propia Administración, que se había enriquecido indebidamente a costa del contribuyente, si el error no se corrige.

Aunque la deducción de deudas supone en sí una cuestión jurídica, en este caso puede entenderse que constituye una mera cuestión fáctica definida por la liquidación posterior de unos impuestos cuya baja no se podía pedir, por no ser conocidos, y de lo que se deduce el planteamiento de su posible procedencia.

Añade el Tribunal que cuanto queda expuesto y razonado supera una interpretación puramente formalista y rígida de los preceptos correspondientes que llevaría a una consecuencia absurda, la de que los herederos, obligados al pago de unos tributos devengados por el causante, no podrían ni tan siquiera pretender una deducción en la liquidación de la herencia, prevista, en principio, por la legislación vigente; y que asimismo, con todo lo dicho se tiene en cuenta que, como dispone el artículo 3.2 del Código Civil, la equidad ha de ponderarse en la aplicación de las normas.

Recientemente, como ya se ha dicho, el Tribunal Supremo ha admitido la doctrina del enriquecimiento injusto, que se produce como consecuencia del “doble pago”, en materia de retenciones.

En la sentencia de 13 de noviembre de 1999 el Tribunal manifiesta *obiter dicta*:

En el caso de autos es innegable que la entidad mercantil “Mare Nostrum, S.A.” declaró correctamente tanto el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, como el importe total de las comisiones por producción de seguros, a los que aplicó el tipo del 5 por 100. Pues bien, si todos los empleados de “Mare Nostrum S.A.” hubieran declarado, por su parte, verazmente a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus retribuciones del trabajo personal y sus comisiones, puede afirmarse apodóticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a “Mare Nostrum S.A.” de las cuotas adicionales por retenciones, debidas al efecto de acumulación de unas y otras y a la aplicación a la suma de los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, implicaría indubitadamente una clara, rotunda y abusiva doble imposición, que sólo se podría corregir, exigiendo la empresa “Mare Nostrum, S.A.” a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones, y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones con los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones y comisiones (art. 36 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre), compensación de intereses, etcétera.

Por otra parte, en la sentencia de 27 de febrero de 2007, se dice:

El siguiente motivo esgrimido por la entidad recurrente es el de que el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de ésta, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda

tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige. Por ello, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (más amplia al no haber sido objeto de retención) ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención. Primero, la devengada de los sujetos pasivos, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención. Segundo, la cuantía que ahora se exige en concepto de retención. (...)

Continúa señalando el Tribunal que:

Una conducta de esta índole ya fue considerada como una "clara, rotunda y abusiva doble imposición" en nuestra sentencia de 13 de Noviembre de 1999 (F.J. 5º) por lo que en virtud del principio de Unidad de Doctrina hemos de estar a lo allí dicho.

No es ocioso, sin embargo, añadir alguna consideración sobre esta conducta de la Administración. Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no sólo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la ley y el derecho" (artículo 103 de la Constitución). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido.

Prueba concluyente de que la interpretación que sobre el alcance del artículo 10 hacen la sentencia recurrida y las resoluciones administrativas es la de que su exigencia hipertrofiada lleva de modo inexorable a esa duplicidad de pagos, de la obligación tributaria, duplicidad que, en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones.

En fin, en las sentencias de 5 de marzo y 16 de julio de 2008 se reitera que:

Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada¹.

El doble pago produce, en todos estos casos, un enriquecimiento injusto de la Administración, cuya apreciación permite corregir situaciones absurdas derivadas de una rígida interpretación de las normas, evitándose resultados que difieren en sí de los realmente deseados por el ordenamiento jurídico.

Al hilo de las sentencias comentadas, cabe realizar una ulterior consideración: en general, los pronunciamientos habidos en el ámbito tributario venían exigiendo para la aplicación del enriquecimiento sin causa, la presencia de una situación de indefensión del contribuyente imputable a la propia Administración. Es decir, que concurriera algún supuesto reconducible a la responsabilidad de la Administración.

Pues bien, en las señaladas resoluciones no existe tal supuesto de responsabilidad, lo que implica una interesante evolución jurisprudencial en orden a la recepción de la doctrina del enriquecimiento sin causa en el ámbito tributario.

Sirva todo lo anterior para concluir que el doble pago que se produce en el caso que se ha expuesto en este trabajo, ocasiona un enriquecimiento injusto de la Administración que puede servir de fundamento para la nulidad de la liquidación practicada, puesto que se está ante un supuesto asimilable a los enjuiciados en las sentencias del Tribunal

¹ En el mismo sentido que las anteriores, las resoluciones de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 y 17 de enero de 2008.

Supremo trascritas. A lo que habría que añadir el hecho de que el contribuyente acreditó el pago del impuesto correspondiente a las ganancias patrimoniales, así como la petición expresa de la ampliación de las actuaciones al ejercicio 2003.

Desde otro punto de vista, la práctica de la Administración Tributaria que se viene comentando resulta también censurable por ser contradictoria con la propia finalidad de la Inspección.

En efecto, las potestades inspectoras se fundamentan en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tal como puso de manifiesto la Sentencia de 26 de abril de 1990 del Tribunal Constitucional al afirmar que *“la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es pues una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que por el contrario es una exigencia inherente a un sistema tributario justo, como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1. (...) el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias...”*.

En consecuencia, y conforme al artículo 145.1 de la LGT, el procedimiento de inspección tiene por objeto comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

Así pues, el fin esencial del procedimiento inspector es, entre otros, garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal en los términos queridos por la Ley. Siendo la obligación tributaria principal una obligación pecuniaria, el objeto de su cumplimiento es la entrega de la suma de dinero debida. Por lo que, ingresada en el Tesoro Público la suma de dinero debida, puede sin esfuerzo concluirse que la obligación tributaria se ha cumplido.

Otra cosa es que deba regularizarse la situación tributaria del contribuyente, por haber cometido éste algún error, y que, en su consecuencia, haya de practicarse liquidación, pudiendo aplicar asimismo, si procede, recargos o sanciones.

Es más, el propio concepto de regularización indica que se está ante una actividad consistente en adecuar los actos de los contribuyentes a las exigencias que se desprenden de las normas tributarias. Y, por lo que aquí interesa, las normas tributarias exigían que se pagara el Impuesto de Sociedades correspondiente a las plusvalías obtenidas y que esto debía hacerse en un determinado momento. Lo primero, como se ha señalado, se hizo por el contribuyente, aunque no en el momento que, según la Ley, correspondía. Por ello, la Administración Tributaria estaba legitimada para regularizar la imputación de los ingresos procedentes del negocio realizado, con las consecuencias que de esto se derivan, pero no para exigir el impuesto ya ingresado. De hecho, la regularización es la consecuencia de la aplicación correcta de las normas tributarias, de todas y no sólo de aquéllas que perjudican al contribuyente.

La regularización debe tener en cuenta, por aplicación del elemental principio de congruencia, toda la situación del contribuyente, de forma que las modificaciones o rectificaciones que se efectúen respecto de un ejercicio deben extenderse, a su vez, a todos aquellos otros años que estén vinculados. No se puede evitar una visión conjunta de todos los períodos impositivos implicados. Lo contrario, además de desviarse de la propia función inspectora, aboca a un resultado a todas luces incongruente.

Pero incluso, el principio de congruencia, en su acepción más genuina, supone que el órgano decisor *resuelva todas las cuestiones planteadas por las partes*, reconociéndose *el derecho de los interesados a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución*. Surge así un deber de congruencia en las resoluciones que se dicten y, paralelamente, un derecho de parte a que se centre el acto decisorio en los hechos alegados y, eventualmente, probados.

También, desde este punto de vista, en el procedimiento de inspección que nos ocupa, hubo contradicción con el principio de congruencia, ya que no se tuvieron en cuenta las peticiones y pruebas aportadas por el contribuyente, mediante las cuales, quedaba acreditado el pago del tributo.

Finalmente, puede ensayarse aún otro tipo de argumentación, a saber. De acuerdo con el artículo 221 de la LGT, *el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:*

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones (...).

Sobre la base de lo que se ha explicado al inicio, puede pensarse que el presupuesto descrito en la norma, la duplicidad en el pago de la deuda tributaria, acontece como consecuencia del resultado del procedimiento de inspección, generándose, si se efectúa el pago de lo liquidado por la Administración, un ingreso indebido. Ello supondría, la apertura de un nuevo plazo de prescripción, durante el cual, el contribuyente podría solicitar la devolución del ingreso indebido.

También aquí, la teoría del enriquecimiento injusto puede ser de utilidad, en la medida en que, si bien el enriquecimiento económico que se produce no es causa de la obligación de devolver, sí que constituye efecto de su incumplimiento. De hecho, la mayor parte de los pronunciamientos en los que se ha admitido esta institución, era a propósito de reclamaciones de devolución de ingresos indebidos.