

A vueltas con el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos

El Tribunal Económico-Administrativo Central acoge el criterio del Tribunal Supremo y se pronuncia sobre el *dies a quo* del plazo para solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de la regularización efectuada a un tercero.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

Los principios generales de nuestro ordenamiento tributario (entre otros, los de seguridad jurídica, buena administración y regularización íntegra) han sido objeto de análisis en números anteriores de los boletines de *Litigación Tributaria*. En este sentido, venimos observando desde hace ya un tiempo como nuestros tribunales, en la resolución de las controversias tributarias entre contribuyentes y Administración, vienen invocando de manera cada vez más frecuente dichos principios, algunos de

ellos, reconocidos en la propia normativa tributaria y otros, de elaboración jurisprudencial, como es el caso de los principios de regularización íntegra y buena administración, este último sobre la base del artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

El alcance y aplicación de dichos principios subyacen también en la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de septiembre del 2024, dictada en el recurso

de alzada número 1436/2023, en relación con el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos, y que toma como referencia los criterios interpretativos establecidos a estos efectos por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio del 2020, recurso número 3887/2017).

El dies a quo para solicitar la devolución de ingresos indebidos se sitúa en la fecha en que se constata el carácter indebido

En ambas resoluciones, la cuestión que dilucidan se refiere a la fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos en los casos en que el carácter indebido del ingreso es sobrevenido y resulta de la regularización practicada por la Administración Tributaria a un tercero al que se deniega la deducibilidad del gasto correlacionado con aquel ingreso. En dichas circunstancias, resulta pacífico que en aplicación del principio de buena administración y a fin de evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria, ésta debería regularizar o ajustar asimismo la situación tributaría de quien recibió el ingreso. Sin embargo, en ausencia de dicha regularización bilateral, el debate planteado se refiere a la fecha a partir de la cual el obligado tributario que declaró el ingreso cuyo gasto correlativo se considera no deducible en sede del pagador puede solicitar la devolución de los ingresos tributarios que habrían devenido indebidos, y a si los recursos o reclamaciones interpuestos por el tercero pagador cuya regularización tributaria es el presupuesto de hecho para considerar in-

debidos aquellos ingresos interrumpen el plazo de prescripción para solicitar su devolución.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio del 2020 analiza la normativa aplicable en relación con el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (art. 66c de la Ley General Tributaria) y los supuestos de interrupción de dicho plazo (art. 68.3 del mismo texto legal) y sienta como criterio interpretativo aplicable a estos supuestos que procede «situar el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostente ese carácter (indebido), que nos es otra —en el caso de autos— que aquella en la que la Administración —al regularizar el gasto de otro contribuyente— efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido».

Así, a juicio del Tribunal Supremo, en estos supuestos no estamos ante la interrupción del plazo de prescripción del derecho de un contribuyente a solicitar la devolución de un ingreso cuyo carácter indebido derive de la regularización practicada a un tercero como consecuencia de los recursos o reclamaciones interpuestos por éste, sino que el inicio del cómputo de dicho plazo deberá situarse en el momento en que el contribuyente que efectuó el ingreso cuya devolución se pretende tuviera conocimiento de su condición de indebido.

La mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre del 2024 resuelve un supuesto similar al abordado por el Tribunal Supremo sobre la base del criterio interpretativo establecido

por éste, pero añade un elemento adicional que puede resultar de interés y abrir posibilidades adicionales para los contribuyentes. Dicha resolución se dicta en un recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 12 de enero del 2023, referida al siguiente supuesto de hecho: la entidad reclamante había incluido en sus declaraciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 los ingresos derivados de facturas emitidas a otra entidad del mismo grupo correspondientes a servicios de apoyo a la gestión e intereses de préstamos. Esta segunda entidad, que había deducido en sus declaraciones del impuesto sobre sociedades los gastos correspondientes a dichas facturas, fue objeto de una inspección tributaria en la que se concluyó que los referidos gastos no eran deducibles; se emitió la correspondiente liquidación, que fue recurrida y confirmada en las distintas instancias jurisdiccionales hasta adquirir firmeza tras la resolución desfavorable de recurso de casación.

Adquirida firmeza la regularización tributaria realizada al pagador en relación con los gastos derivados de las facturas emitidas por el contribuyente reclamante y habiendo transcurrido más de cuatro años desde que éste había presentado sus autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, se instó la rectificación de éstas al objeto de excluir los ingresos derivados de las facturas en cuestión y solicitar la devolución de los correspondientes ingresos indebidos. Dicha solicitud fue desestimada por considerar la Administración tributaria que estaba prescrito el derecho del contribuyente a solicitar la devolución de los ingresos indebidos. Frente a dicha desestimación, el contribuyente interpuso una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de

la Comunidad Valenciana, que resolvió en sentido favorable sobre la base de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 11 de junio del 2020, entendiendo así que la fecha determinante para computar el plazo de prescripción en estos casos sería el momento en el que el contribuyente reclamante tuvo conocimiento de la liquidación administrativa practicada al otro contribuyente y que constituye el presupuesto de hecho para considerar indebido el ingreso realizado por el primero.

La particularidad del caso es que, partiendo de dicha afirmación, el tribunal regional considera que, no estando acreditada la fecha en que dicho conocimiento tuvo lugar, «es la AEAT la que tiene que soportar las consecuencias (desfavorables) derivadas de dicha falta de prueba, ya que es ella quien invoca la prescripción».

Pese al sentido favorable de esta resolución, el contribuyente interpuso un recurso de alzada contra ella ante el Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido debe situarse en la fecha de firmeza de la regularización practicada al tercero, determinante de dicho carácter indebido del ingreso efectuado.
- Que los recursos y reclamaciones interpuestos por dicho tercero interrumpen el plazo de prescripción del referido derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido.
- Que no admitir la rectificación solicitada supondría una vulneración del principio de buena administración y, con ello, un enriquecimiento injusto de la Administración.

Frente a dicha argumentación, el Tribunal Económico-Administrativo Central se remite nuevamente a la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio del 2020 y confirma la resolución del tribunal regional, concluyendo que el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de los ingresos indebidos en estos supuestos «es la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido)», y no el momento en que adquiere firmeza la liquidación practicada al tercero.

Así el Tribunal Económico-Administrativo Central considera y confirma que el ingreso sólo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización a otro, de tal forma que, al no haberle sido trasladada dicha regularización, *como el principio de buena administración exigiría*, no puede ser sino hasta el momento en que el contribuyente hubo tenido conocimiento de la circunstancia que le

permitiría solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas cuando debe situarse el *dies a quo* del plazo de prescripción de su derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos. Y confirma nuevamente el tribunal que, no constando acreditada dicha fecha, le corresponde a la Administración soportar las consecuencias de la falta de prueba al ser ella quien invoca la prescripción.

Como anticipábamos, si bien la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, y previamente la del tribunal regional, siguen el criterio ya establecido por el Tribunal Supremo, se introduce un elemento adicional, a nuestro juicio favorable al contribuyente, al hacer recaer sobre la Administración, para poder invocar la prescripción, la carga de la prueba sobre la fecha de conocimiento por parte del contribuyente de la regularización efectuada al tercero, determinante de su derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos.