

DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS

EXAMEN DE LA LEGISLACION SUPLETORIA APLICABLE A LAS HACIENDAS LOCALES

UNO de los aspectos más interesantes de la contabilidad provincial y municipal es, sin duda, el que ahora ocupa nuestra atención: la devolución de ingresos indebidos, cuyas reglas de procedimiento son distintas según se trate de resolución *de oficio* o *a instancia de parte*—distinción que no siempre se hace en la práctica—y que, en definitiva, se encaminan a la restitución de cantidades ingresadas improcedentemente por cuenta de cualquier recurso del presupuesto de ingresos. No todos los secretarios e interventores conocen exactamente los preceptos aplicables, ni cuidan de establecer aquella apuntada diferenciación, por lo que si con el presente trabajo de divulgación logramos aclarar dudas, interpretar preceptos y aplicar a su peculiar régimen administrativo normas supletorias que pudieran ser de obligado cumplimiento para las Diputaciones Provinciales y Ayuntamientos, habremos, sin duda, laborado en beneficio de las propias Haciendas locales y de los contribuyentes, a los cuales, por lo general, sólo se les habla de deberes y obligaciones, pero raramente de sus derechos.

Y claro es que en un orden lógico de exposición e interpretación de tales normas, habremos de asomarnos, en primer término, al derecho privado, ya que en sus relaciones con los particulares, cuando éstos no tienen ninguna obligación propia o transmitida respecto de ella, la Administración local se nos ofrece como una entidad privada, aunque sin despojarse nunca enteramente de su propio carácter, porque en estos casos, como siempre, rigen los preceptos que limitan su capacidad, dan formas especiales a sus contratos y protegen sus intereses con las prerrogativas que tiene, ya en cuanto acreedora, ya como deudora. Y una prerrogativa de la Hacienda estatal y de 69

las locales es la forma de verificarse la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, no establecida en los Estatutos provincial y municipal ni en sus reglamentos, por lo que se hace necesario aplicar, como derecho supletorio, las formalidades que rigen para el Estado.

La *solutio indebiti* viene figurando desde el Derecho Romano entre los cuasicontratos, y con ese nombre, *cobro de lo indebido* que prefiere nuestro Código Civil, y *repetición de lo indebido*, se conoce una prestación hecha a título de pago, a la que falta el requisito esencial de corresponder a una deuda real. Con arreglo al artículo 1.895 de dicho Código, primero de los que se ocupan de este cuasicontrato, de tal hecho nace un vínculo jurídico, por virtud del cual el que recibe una cosa o cantidad sin razón derecha queda obligado a restituirla a quien por error hizo entrega o pago, el que adquiere por ello la cualidad de acreedor, con el derecho consiguiente de reclamar la restitución más o menos amplia en cuanto a sus defectos o derivaciones, según la buena o mala fe del que aceptara el pago indebido. (S. 23 diciembre 1903.)

Caracterízase, pues, el cobro de lo indebido por dos requisitos esenciales: entrega de cosa o cantidad no debida, y que haya sido hecha por error; de donde se sigue que, cuando el pago indebido se efectúa a sabiendas de que el supuesto acreedor no tenía derecho a percibirlo, por pura liberalidad, por no quedar incurso en responsabilidades generadoras de otros perjuicios, por fuerza mayor, por coacciones o amenazas, sale el hecho de la esfera propia del cuasicontrato, para entrar de lleno en otro orden de relaciones jurídicas.

Y es evidente que la restitución de las sumas indebidamente percibidas por el Tesoro público trae causa de la justa necesidad de reparar adecuadamente los errores de la Administración fiscal cuando consisten en el cobro indebido de cantidades liquidadas con imputación a los diversos conceptos del Presupuesto de ingresos, revistiendo aquí un doble carácter, de *restitución* de lo indebidamente ingresado, y de *minoración* del concepto respectivo; el primero responde al principio general, ya enunciado, que veda el enriquecimiento en perjuicio de tercero, y por lo tanto, a la obligación, lo mismo en el Poder público que en los ciudadanos, de devolver lo que se ha recibido por error, y el segundo, a la necesidad de rectificar las operaciones de contabilidad que se alteraron por el ingreso erróneo. A la obligación de pagar los impuestos—situación pasiva—corresponde una situación activa del contribuyente, que puede exigir la devolu-

ción del ingreso indebido o excesivo, es decir, que puede ejercitar uno de los derechos llamados *subjetivos*, acerca de los cuales el profesor señor Fernández de Velasco ha escrito:

“La vida jurídica implica siempre una relación entre dos sujetos. El derecho objetivo, o expresión normativa suya, presupone hipotéticamente aquella relación, y constituye la pauta a que ésta se acomoda, en cuyo sentido se puede considerar fuente de los derechos subjetivos, que surgen así entre dos elementos: una situación jurídica o un hecho, y una norma. De ahí que el derecho subjetivo se puede definir como un interés jurídicamente protegido: la protección jurídica se contiene en la norma o derecho objetivo; el interés expresa la valoración económica—en amplio sentido—individual, que revela la situación o el hecho. Y de ahí, a la inversa, que no haya derecho subjetivo si no existe el objetivo protector; habrá interés, pero no derecho; todo derecho subjetivo incluye el interés entre uno de sus elementos integrantes; pero no todo interés encuentra un derecho protector.”

“Los derechos subjetivos son resultado de dos condicionales: la norma, y la relación del sujeto con la cosa o situación subjetiva. La disociación de ambos elementos anula el derecho subjetivo. No hay derecho subjetivo de propiedad, sino en cuanto existe un sujeto que mantiene relación económica con una cosa, y una norma que protege esa relación. Análogamente acontece en todas las hipótesis que se puedan pensar. El valor jurídico de un mismo hecho, dimana de las leyes que regulan la competencia de la Administración, y de las que aseguran los derechos subjetivos. Tanto, pues, en su caso, para la Administración como para los particulares, hay un derecho o protección directos, y un derecho o protección reflejos.”

Al tratar de las garantías de los derechos, el autor citado dice que

“Sin necesidad de insistir demasiado en la eficacia de que se observe una norma procesal, indicaremos que también esta prevención está adoptada cuando se trata de las actividades administrativas, bien para exigirla a la acción espontánea de la Administración, ya cuando se produce a requerimiento de parte, bien, por último, para producir una revisión jurisdiccional de los actos administrativos, tanto si éstos afectan a un derecho adquirido como si se relacionan con una situación creada de una manera indirecta o refleja.”

En forma análoga se expresa el señor Gascón y Marín al afirmar:

“La Administración, al dictar resoluciones, ha de prepararlas mediante una serie de trámites, formando lo que se denomina expediente administrativo, que termina con la resolución que dicta la autoridad competente ejerciendo función jurisdiccional. Puede la Administración adoptar una resolución sin necesidad de labor especial de información o iniciando un expediente de oficio, por pacto interno de ella misma, espontáneo o a instancia de parte; a este momento inicial del expediente debe seguir el del esclarecimiento del asunto que lo suscita, tanto en la parte técnica como en la jurídica; la comprobación de los hechos en que se funda la petición, motivando período probatorio, al que puede seguir, según la importancia del asunto y su dificultad técnica o jurídica, la remisión del expediente a Cuerpos consultivos, dictándose, por último, la resolución por la autoridad competente. Determinar quién es la autoridad competente, cuál sea la función auxiliar de ésta en la tramitación del expediente, los plazos en que deben ser eva-

cuados determinados informes o alegaciones, y, terminados todos los trámites, la intervención que en el mismo se reconozca al interesado, son materias a regular por las leyes y reglamentos de procedimiento, así como el precisar los recursos que pueden interponerse contra las resoluciones de las autoridades administrativas."

Pues bien, esa fundamental distinción entre justicia administrativa *rogada* y *de oficio* da origen a procedimiento distinto en los casos de expedientes de devolución de ingresos indebidos. El artículo 3.º del Reglamento de 29 de julio de 1924 representó ya una extraordinaria novedad, pues con anterioridad al mismo era preciso, en todos los casos, que el interesado pidiera la devolución; el decreto de 2 de agosto de 1934, al incorporar al Reglamento un capítulo especial titulado "De las devoluciones de ingresos indebidos", coronó la obra, dándose a los casos de reparación *de oficio* una gran extensión en beneficio del particular que ha obtenido una resolución firme favorable a sus intereses.

Cuanto a continuación exponemos, por igual es aplicable a Ayuntamientos y Diputaciones, aunque preferentemente nos dirigimos a los primeros.

Las peticiones de devolución de ingresos indebidos—consideradas ya por R. O. de 23 de abril de 1902 como reclamaciones económico-administrativas—se ajustan a un procedimiento especial, y para la interpretación del artículo 118 del Reglamento de 29 de julio de 1924 (Capítulo XVI) ha de tenerse presente que sólo rige para aquellas devoluciones que tengan su origen en reclamaciones o expedientes de los comprendidos en dicho Reglamento, según señala el párrafo primero, siempre que de la resolución de los mismos "resultare un ingreso indebido". Por tanto, la norma general, que es la del R. D. de 25 de febrero de 1890, cede su aplicación al artículo 118 en los casos particulares a que el mismo se refiere. En éstos, el acuerdo previo de devolución que exige el precepto legal, pasa a ser de la competencia de la autoridad que dicta la resolución en virtud de la cual surge el ingreso indebido; es decir, que es la propia resolución la que debe contener la orden de devolución, y ésta es la ejecutoria que marca el primer trámite del expediente de devolución y en virtud de la cual deben las oficinas liquidadoras iniciarlo, dentro de los plazos fijados, y después continuarlos la Intervención, dando cumplimiento a los requisitos establecidos. Obvio es añadir que las resoluciones de las cuales hayan de deducirse ingresos indebidos deben contener, en forma clara y concreta, el acuerdo de devolución, el cual será en todo caso pronunciamiento de la propia resolu-

ción y debe ser estimado como acuerdo u orden suficiente para la incoación del expediente.

La intervención posterior del Presidente de la Diputación o del Alcalde en la aprobación del expediente y en la firma del oportuno mandamiento de pago, no puede confundirse con la iniciación del mismo, pues aquélla se ejecuta y como tal constituye nuevo acto administrativo, sólo en calidad de Ordenador de Pagos, como bien claramente lo señala el párrafo cuarto del artículo 118 de referencia.

En definitiva, el acuerdo previo o autorización para la incoación del expediente está en la propia resolución del recurso, reclamación o expediente, siempre que éste sea ejecutorio, por haber ganado firmeza, sin que se precise para ello nuevo acuerdo del Ordenador, y sin que esto quiera decir que cuando no existiere el acuerdo en resolución firme, dictada por autoridad competente, no sea preciso, como lo es, el de los citados Ordenadores para la instrucción de los oportunos expedientes, según previene el R. D. de 25 de febrero de 1890.

En nuestro derecho municipal tratan concretamente de la devolución de ingresos indebidos los siguientes preceptos:

Artículo 304 del Estatuto municipal, cuyo párrafo 3.º dice taxativamente:

“La devolución de ingresos indebidos y el importe de las multas condonadas se harán efectivos, desde luego, previas las formalidades establecidas, considerándose como minoración de los valores del respectivo concepto en el ejercicio corriente, el día en que se verifique el pago.”

Artículo 62 del Reglamento de procedimiento en materia municipal, según el cual “cuando se declare, por quien proceda, que los ingresos efectuados son indebidos, o cuando las multas se han condonado, será devuelto de oficio su importe, considerándose éste como minoración de los valores del respectivo concepto en el presupuesto corriente, el día en que dicha devolución se realice.”

En el párrafo sexto del artículo 413 del Estatuto (correspondiente a la Sección VII del Capítulo III), y en relación con el arbitrio sobre terrenos incultos, dicese: “En estos casos, si la tramitación del expediente produjera ulteriormente la declaración de improcedencia del arbitrio, el Ayuntamiento devolverá a los contribuyentes o a sus derecho-habientes las cuotas percibidas...”

Además de los enumerados preceptos, la legislación vigente en la materia hállase contenida:

A) En el capítulo XVI (artículo 118) del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, creado e incorporado al mismo por Decreto de 2 de agosto de 1934, para las

devoluciones de oficio, como consecuencia de una resolución firme de recurso, reclamación o expediente.

B) En el R. D. de 25 de febrero de 1890, cuyos preceptos fueron ampliamente desarrollados en Circular de la Intervención General de la Administración del Estado de 29 de marzo de igual año, para los casos generales de devolución a instancia de parte, debiendo estarse en cuanto a la justificación del mandamiento de pago a la base décima del R. D. de 2 de marzo y artículo 9.º del Reglamento de 30 de junio de 1926.

C) En el artículo 41 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1.º de julio de 1911, a cuyo tenor las devoluciones se efectuarán con las formalidades dictadas o que se dicten por el Ministerio de Hacienda. Salvo esta excepción, dicho artículo sentó el principio prohibitorio de atender obligación alguna del Estado minorando los ingresos de las rentas (de aplicación también a las Haciendas locales).

El procedimiento a seguir en cada caso es el siguiente:

A) DEVOLUCIONES DE OFICIO

(Capítulo XVI, artículo 11 del Reglamento de Procedimiento de 29 de julio de 1924, incorporado al mismo por Decreto de 2 de agosto de 1934.)

Cuando de una resolución firme de recurso, reclamación o expediente comprendida en este Reglamento resultare un ingreso indebido o se condonara una multa satisfecha, se acordará de oficio devolver el importe que corresponda, considerándose éste como minoración de los valores del respectivo concepto del presupuesto.

Una vez firme la resolución de referencia, la oficina liquidadora procederá inmediatamente a instruir las oportunas diligencias de devolución, que consistirán, por su parte, en expedir una copia certificada de la resolución comprensiva de los extremos necesarios a estos efectos, consignando en ella, en vista de los antecedentes del caso, *la cantidad líquida a devolver*, y remitiendo esta certificación con el justificante original del ingreso correspondiente a la Intervención. La oficina liquidadora hará constar en el expediente original, por medio de diligencia al margen de la resolución que motiva la devolución, haber expedido copia certificada, a los efectos de dicha devolución. En caso de extravío del justificante original del ingreso, se

habrá de solicitar la parte interesada. Cuando el ingreso se hubiere realizado por *recibo, patente o papel de pagos al Estado*, la sustitución se hará previas las diligencias que estime oportunas la oficina correspondiente.

La Intervención consignará por diligencia en el expediente, que autorizará precisamente el Interventor en relación con el Registro de entrada de Caudales (1), el asiento que acredite el ingreso y que no ha sido objeto de devolución anteriormente, *Cuando el ingreso, por haber tenido lugar con otros*, no estuviere precisado en el asiento del libro de entrada de Caudales, se determinará por los antecedentes oportunos e informe de quien corresponda. En los casos de devolución de cantidades ingresadas por recibo, patentes o papel de pagos al Estado, se hará constar, además, *el resultado del entalonaamiento* de dichos justificantes al dorso de los mismos.

Cada una de las oficinas que intervengan en las diligencias expresadas en los párrafos anteriores tendrán un plazo de cinco días hábiles para realizarlas, que se entenderá interrumpido, en su caso, cuando por causas imputables al contribuyente no se pudieren practicar. *En el mismo plazo de cinco días* la Intervención de Hacienda (2), de estimar completa la justificación y estar conforme con lo actuado, expedirá el correspondiente mandamiento de pago, que someterá a la firma del Ordenador a quien competa, mandamiento que se justificará con las actuaciones practicadas. De no estar conforme, por estimar insuficiente la justificación, hará la propuesta procedente al Delegado de Hacienda u Ordenador, y contra el acuerdo que éste dicte podrá interponerse reclamación económico-administrativa por el Interventor o el interesado, *quedando en suspenso*, en su caso, la devolución hasta que se resuelva la reclamación interpuesta (3).

El mandamiento de pago se expedirá a nombre de la persona o entidad *a cuyo favor resultare estar hecho el ingreso*, tomando nota del mandamiento de pago en tinta carmín al margen del respectivo asiento del ingreso en el Diario de entrada de Caudales (2).

(1) Diario de Intervención de ingresos.

(2) Intervención de fondos.

(3) El Reglamento de Procedimiento en materia municipal no reconoce este derecho al Interventor de fondos, al que sólo cabe hacer la advertencia de la ilegalidad del acuerdo y remitir al Gobernador civil de la provincia certificación del acuerdo adoptado y de la advertencia formulada (artículos 213 y 214 de la Ley Municipal de 10 de julio de 1935).

Cuando la cantidad que deba ser devuelta exceda de 150.000 pesetas, se deberá oír a la Intervención General de la Administración del Estado, y se requerirá, para practicar la devolución, *autorización especial y expresa del Ministro de Hacienda*, quien excepcionalmente, cuando así lo estime necesario o conveniente por las circunstancias extraordinarias del caso, podrá acordar discrecionalmente que la devolución del ingreso indebido de que se trate no se efectúe hasta que por el Gobierno se conceda un crédito extraordinario para atender a la devolución (1).

Cuando se trate de contribuciones, rentas, impuestos o recursos extinguidos, o no existan por el concepto de que se trate ingresos bastantes que minorar, comprobado esto último, en su caso, por la Intervención General, no habiendo, por consiguiente, posibilidad material de llevar a cabo la devolución, se efectuará ésta mediante un proyecto de Ley en el que se solicite el correspondiente crédito (2)

Las devoluciones de ingresos indebidos, cuando en ellos vayan englobados recargos municipales o cuotas de cualquiera otra clase a favor de los Municipios, se harán desde luego, y en su integridad, por la Hacienda pública, sin perjuicio de que la parte de la suma devuelta que los Ayuntamientos hayan percibido como recargos municipales sea deducida a la respectiva Corporación municipal inmediatamente y con cargo a las sumas que por dicho concepto tenga en su poder la Hacienda, o, en su defecto, de las primeras que por el mismo concepto tengan ingreso en arcas del Tesoro.

B) DEVOLUCION A INSTANCIA DE LOS INTERESADOS. (Aplicación de la Circular de la Intervención General de 29 de mayo de 1890).

Personalidad del reclamante.

Para que una solicitud de devolución de ingresos indebidos pueda prosperar, es ante todo necesario que la reclamación, como todas las económico-administrativas, resulte hecha por parte legítima, o sea por la persona o Corporación a cuyo nombre se verificara el in-

(1) Para el Estado, únicamente; las Diputaciones y Ayuntamientos no tienen más limitación que la de la recaudación habida en el concepto de que se trate.

(2) En tales casos, las Corporaciones locales habrán de esperar a la formación del próximo presupuesto para establecer la oportuna consignación.

greso cuya devolución se interese o por un apoderado, en cuyo caso el poder habrá de reunir las circunstancias señaladas por los artículos 16 y siguientes del Reglamento de 29 de julio de 1924, sin que en los casos en que los ingresos aparezcan realizados por una tercera persona, bien por encargo de los adeudantes, o bien en concepto de agentes intermediarios entre éstos y la Hacienda local, pueda concederse personalidad para reclamar la devolución a los que materialmente verificaron el ingreso, si para ello no han sido apoderados por la persona o Corporación por cuya cuenta lo realizaron.

Reclamación en tiempo.

Otro requisito indispensable para que la reclamación sobre devolución de ingresos indebidos pueda prosperar, es el de que resulte deducida en tiempo. La Real orden de 12 de junio de 1889, dictada de conformidad con lo informado por el Consejo de Estado en pleno, declaró que los preceptos del artículo 18 de la Ley de Contabilidad (1), por referirse a las reclamaciones contra el Estado a título de daños y perjuicios o a título de equidad, no tienen conexión alguna con las referentes a devoluciones por el Estado de un ingreso indebido.

Plazo para deducir las reclamaciones.

Con arreglo, pues, a dicha Real orden, que modificó los preceptos del Reglamento de procedimiento, el término para reclamar devoluciones de ingresos indebidos *es el de cinco años*, contados desde la fecha del ingreso cuya devolución se interese, desde la en que se notifique la resolución dictada por autoridad competente y de la cual nazca el derecho a solicitar la devolución, en los casos en que es necesario que proceda aquélla, o desde la en que se realice el acto que da origen al derecho.

Justificación del ingreso por el reclamante.

Como la devolución de un ingreso supone la existencia de éste, porque, de otro modo, mal podía tener lugar aquélla, en todo expediente que con tal objeto se promueva, debe ineludiblemente justificarse por el reclamante que la cantidad a que afecte la devolución interesada, tuvo ingreso en la Caja municipal, y al efecto deberá exigírsele que a su reclamación acompañe el documento que lo acre-

(1) Artículos 24 y 25 de la Ley de Administración y Contabilidad vigente, de 1.º de julio de 1911.

dite, ya sea carta de pago, talón-resguardo, recibo-talonario, documento debidamente diligenciado o mitades correspondientes del papel de pagos o de multas.

Justificación de ingresos por las Oficinas Administrativas.

Pero como estos justificantes de los ingresos no son por sí solos suficientes a producir una prueba plena de que la Corporación percibió la cantidad, mientras no se acredite en el expediente su exactitud, previa la oportuna comprobación administrativa, para complemento de ellos deberá unírsele certificación en que esa exactitud se demuestre.

Modo de acreditar el ingreso cuando éste se verificó directa e individualmente.

Para ello, como respecto de ingresos, el único libro de la Administración local que constituye prueba de que tuvieron lugar lo es el *Diario de intervención de ingresos* a cargo de las Intervenciones de Fondos; por estas dependencias, y con referencia a dicho libro, habrá de expedirse certificación del asunto que acredite este extremo.

Legitimidad de los recibos talonarios.

Cuando los documentos que el reclamante presenta para acreditar el pago a que afecte la devolución lo sean recibos talonarios, se acreditará también en el expediente la legitimidad de los mismos, previa su comprobación con los talones correspondientes, por medio de certificación que expedirá la Administración respectiva.

Justificación de los ingresos en papel de multas.

Si el ingreso de cuya devolución se trata tuvo efecto, en todo o parte, en papel de multas, respecto de lo realizado por la Hacienda en esta forma, se justificará por medio de certificación expedida por la dependencia en que se custodien las segundas mitades, que se unirán al expediente de devolución.

Justificación del derecho a la devolución.

En todo expediente sobre devolución de ingresos indebidos en que se acceda a la solicitud del reclamante, deberá resultar justificado el derecho de éste, y, por tanto, la procedencia de la devolución que se acuerde; para este efecto, presentará el interesado los documentos en que funde su petición, si el derecho nace de actos o contratos extraños a la Hacienda, o se unirá al expediente por la Administración copia certificada del acuerdo o resolución administrativa de que

se origine el derecho y certificado que acredite su notificación al interesado, si por la fecha de aquéllos y la de la reclamación pudiera dudarse que ésta resulte deducida en tiempo oportuno.

Reglas de procedimiento y justificación del libramiento.

A tenor del artículo 9.º del Reglamento de simplificación de Servicios de 30 de julio de 1926, en el expediente promovido por cualquier contribuyente solicitando la devolución de ingresos indebidos, se acordará, si procede, el derecho de aquél, y después, sin nueva gestión suya, la ordenación del pago, procurando simultanear la aportación de los antecedentes necesarios de las distintas Dependencias, precisos con arreglo a la Circular de 29 de marzo de 1890.

Para justificar los libramientos bastará certificar del acuerdo accediendo a la devolución, sin expresar los resultandos y considerandos que lo fundamenten, como también se omitirán en las notificaciones a los interesados, pero no en la del Interventor, al que se pasará el expediente íntegro.

A tenor del n.º 15 del artículo 63 del Reglamento de funcionarios municipales, corresponde al Interventor censurar los expedientes de devolución de ingresos indebidos. Y según el 214 de la Ley Municipal promulgada por decreto de 31 de octubre de 1935, cuando, no obstante la advertencia de ilegalidad hecha por el Interventor, fuese adoptado el acuerdo, el Interventor remitirá al Gobernador civil de la provincia, en plazo de quinto día, certificación del acuerdo adoptado y de la advertencia formulada.

Resolución del expediente. Sus efectos y requisitos previos para su cumplimiento.

Tramitado el expediente, al Alcalde-Ordenador de pagos corresponde su resolución, así como el disponer el pago; pero disponiendo el artículo 1.º del Real decreto de 25 de febrero de 1890 que dichas resoluciones se notifiquen a los Interventores, es evidente que cuando en la resolución se acuerde la devolución de cantidad, el pago no puede disponerse hasta que por la expresada conformidad del interesado y del Interventor o por el transcurso de los quince días siguientes a la última notificación, sin que se haya reducido la apelación, quede firme e irrevocable. Téngase siempre presente que según el artículo 213 de la ley Municipal de 31 de octubre de 1935, el Interventor es responsable de los acuerdos adoptados por el Ayuntamiento, cuando no advierte a la Corporación de las infracciones legales en que ésta pudo incurrir con sus acuerdos.

Circunstancias que han de concurrir al ejecutarse el pago.

Así el artículo 3.º del Reglamento de Procedimiento, como el 4.º del Real decreto de 25 de febrero de 1890, disponen que los pagos por devoluciones se verifiquen como minoración de los ingresos del respectivo concepto del presupuesto en ejercicio, el día en que se realice; y de la redacción de ambos artículos dedúcese que, para la ejecución del pago es de absoluta necesidad la concurrencia de las dos circunstancias siguientes:

Primera. Que en el presupuesto vigente, al tener lugar, exista igual concepto que el que se refiera a la devolución, si el ejercicio económico a que se aplicó el que trate de devolverse se halla ya cerrado; y

Segunda. Que los ingresos obtenidos por el respectivo concepto del presupuesto en ejercicio, iguallen o excedan a la cantidad a devolver.

Devoluciones por contribuciones, impuestos o rentas extinguidas.

La primera circunstancia no concurre en los casos en que se acuerdan devoluciones de ingresos procedentes de contribuciones o impuestos extinguidos, en cuyos casos será preciso comprender en el primer presupuesto que se redacte el crédito necesario, quedando, por lo tanto, en suspenso el pago hasta que, obtenido dicho crédito, pueda verificarse sin responsabilidad administrativa.

Preexistencia de ingresos que minorar.

La necesidad de la concurrencia de la segunda circunstancia la demuestra la sola enunciación del concepto en que los pagos por devoluciones se realizan; porque siéndolo como minoración de ingresos, claro es que se precisa la preexistencia de éstos, en cantidad igual o mayor, para poder minorarlas en totalidad o en la parte necesaria.

Reglas de contabilidad.

En principio, las devoluciones de ingresos indebidos pueden imputarse al presupuesto de ingresos o al presupuesto de gastos, aplicándose al primero las que procedan de las efectuadas por los diferentes conceptos de dicho presupuesto, y solamente se pagarán como obligaciones presupuestas las que tengan su origen en recursos extinguidos.

Ahora bien, como la devolución de un ingreso origina una minoración de éste, el mandamiento de pago que se expida para su rea-

lización material, habrá de aplicarse a una cuenta especial titulada "Devolución de ingresos indebidos", que coincide con la casilla 5.º de la parte 1.ª de la cuenta de presupuestos y con la columna del mismo título del Diario de intervención de pagos; y se aplicará al mismo capítulo, artículo y concepto que la origina. Por lo tanto, siempre que se efectúe la devolución material de todo o parte de un ingreso, el mandamiento de pago se aplicará al mismo concepto a que se aplicó el ingreso, y claro es que si éste fué del capítulo de Resultas, la minoración tendrá lugar aquí. Y, en definitiva, se aplicarán a los capítulos del presupuesto de ingresos las devoluciones correspondientes a ingresos de presupuesto corriente y sólo se aplicarán al capítulo de Resultas las devoluciones de cantidades ingresadas con imputación a Resultas dentro del mismo ejercicio económico en que la devolución se verifique. Será necesario que se cumplan todas las condiciones o requisitos ya enumerados, según se trate de expedientes incoados a instancia de la parte interesada o de declaraciones de oficio, pero en ambos casos, habrá de existir recaudación suficiente en el concepto a que la devolución se aplique, puesto que de no darse esta circunstancia, la devolución no cumpliría más que uno de sus caracteres, el de restitución de lo indebidamente ingresado, pero no el de minoración de los ingresos del concepto respectivo, y, en consecuencia, para poder efectuar el pago, será preciso que por la Corporación se habilite el oportuno crédito, bien por el procedimiento del artículo 11 del Reglamento de Hacienda municipal, cuando sea de aplicación mediante la habilitación de crédito o del suplemento, o esperando a la confección del proyecto de presupuestos para el ejercicio siguiente, en cuyo capítulo 1.º, artículo 4.º, cabe consignar las cantidades necesarias para el pago de estas obligaciones.

Y claro está, que en ningún caso deberá acudir al capítulo de "Imprevistos", puesto que, a tenor del artículo 10 del citado Reglamento de Hacienda municipal, con el crédito figurado para imprevistos, sólo podrá atenderse al cumplimiento de las obligaciones a que se refiere el número 1.º del artículo 296 del Estatuto que surjan en el curso del presupuesto y a nuevos servicios de urgente realización.

Sería de desear que el sistema de Contabilidad por partida doble fuera sustituido por el puramente administrativo a base de libros auxiliares de cuentas corrientes y registros, independizando las operaciones propias de los créditos del presupuesto de ingresos y de gastos, de las de desarrollo del mismo presupuesto. De esta forma, en la cuenta abierta a cada capítulo o artículo en el auxiliar de cuentas

corrientes de ingresos, se anotarían en el cargo los derechos reconocidos y liquidados, es decir, lo que se llama "contraído", y en la data, los ingresos. Entonces, la devolución de un ingreso indebido habría de originar un cargo como consecuencia del mandamiento de pago expedido, y al mismo tiempo, una data para anular el contraído mal efectuado, pues no cabe duda que en la inmensa mayoría de los casos, el ingreso indebido sería consecuencia de un contraído que no se debió efectuar. Es verdaderamente lamentable que en el sistema actual no se contraigan los derechos a medida que son liquidados ni los gastos conforme son acordados, y que se haga necesario llegar a la liquidación del ejercicio para conocer la totalidad de unos y de otros.

ANTONIO SAURA PACHECO

Profesor de la Escuela Nacional de Administración
y Estudios Urbanos y Secretario General de la
Inspección General del Ministerio de Hacienda.