

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia n.º 350/2026 de 20 de marzo de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 422/2024***SUMARIO:**

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Recurso extraordinario de revisión. Autoliquidaciones tributarias. La sentencia analiza si una autoliquidación tributaria, una vez firme por el transcurso del plazo de prescripción, puede considerarse un acto administrativo susceptible de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho o si, por el contrario, se trata de un acto de colaboración del contribuyente cuya única vía de modificación es la rectificación en plazo. El Tribunal concluye que las autoliquidaciones no son actos administrativos ni generan actos presuntos por la falta de actuación de la Administración, dado que esta no está obligada a resolver tras su presentación. En consecuencia, no pueden ser objeto del procedimiento excepcional de revisión del art. 217 LGT, reservado a actos administrativos firmes, debiendo canalizarse cualquier impugnación a través del procedimiento de rectificación del art. 120.3 LGT. Asimismo, la Sala descarta que esta interpretación vulnere los principios de efectividad o equivalencia del Derecho de la Unión Europea, al existir mecanismos adecuados para la defensa de los derechos del contribuyente dentro de los plazos legalmente establecidos, reafirmando así la importancia del principio de seguridad jurídica.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE
ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 350/2026**

Fecha de sentencia: 20/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 422/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/02/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 422/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 350/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 20 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 422/2024 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la [sentencia dictada el 27 de junio de 2023, por la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso- Administrativo, sección séptima, en el recurso de apelación nº 72/2022](#), contra la sentencia n.º 97/2022, de 9 de mayo, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 2, dictada en el recurso n.º 39/2021, sobre el Impuesto de Sucesiones.

Ha comparecido, como parte recurrida, Fernando, representado por la procuradora María Lourdes Amasio Díaz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la [sentencia dictada el 27 de junio de 2023, por la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso- Administrativo, sección séptima, en el recurso de apelación nº 72/2022](#), contra la sentencia n.º 97/2022, de 9 de mayo, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 2, dictada en el recurso n.º 39/2021, que desestima el recurso interpuesto contra la resolución del Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 6 de septiembre de 2021, que inadmite a trámite la solicitud de revisión de oficio formulada contra la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, presentada el 25 de febrero de 2013.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

El 25 de febrero de 2013, D. Fernando presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por la transmisión hereditaria causada al fallecimiento de su madre, no residente en España, el 25 de mayo de mayo de 2012, con una cuota de 90.809,42 €.

No consta que los órganos de gestión tributaria de la AEAT practicaran ninguna actuación posterior relativa a dicha autoliquidación.

El 24 de noviembre de 2020, D.ª. Vanesa, en nombre propio, además en representación de sus hermanos, entre ellos, Don Fernando instó que se iniciara un procedimiento de nulidad de pleno derecho de su autoliquidación del ISD, invocando el [art. 217.1. LGT](#), con cita de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ([TJUE](#)) de [3 de septiembre de 2014, Comisión/España \(C-127/12, EU:C:2014:2130\)](#) y del Tribunal Supremo ([TS](#)) de [16 de julio de 2020, rec. cas. 810/2019](#). En el escrito se limita a reproducir los criterios interpretativos fijados en nuestra citada sentencia, interesándonos, en particular, el siguiente:

«En cuanto a la interpretación del [artículo 217.1 LGT](#), la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del [artículo 14 de la CE](#)) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los [artículos 63 TFUE](#) y 40 del

Síguenos en...



Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.»

Cabe, por tanto, deducir que la solicitud de nulidad se fundamenta, en definitiva, en la [letra a\) del artículo 217.1 LGT](#).

El 6 de septiembre de 2021, la AEAT dictó Resolución de inadmisión a trámite de la solicitud del Interesado ex, [art. 217.3 LGT](#), por carecer manifiestamente de fundamento, declarando en sus fundamentos segundo a cuarto lo siguiente:

«SEGUNDO.- En el ámbito tributario, la nulidad de pleno derecho aparece contemplada en el [artículo 217 de la LGT, dentro del Título V dedicado a la revisión de los actos en vía administrativa, desarrollado por los artículos 4 a 6 del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. El apartado 1 del citado precepto legal dispone lo siguiente:](#)

"Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la Voluntad de los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. "

Esto sentado, cabe advertir que la nulidad absoluta tiene carácter excepcional, siendo la regla general la anulabilidad del acto administrativo que incurre en una infracción del ordenamiento jurídico o que, incurriendo en un vicio de forma, ocasiona indefensión a los interesados o carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin ([art. 48 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas](#)). Tal anulabilidad puede ser invocada mediante las vías ordinarias de revisión de los actos tributarios. Sólo cuando se aprecie la concurrencia de uno de los concretos y tasados motivos previstos en el [artículo 217.1 de la LGT](#), y el Consejo de Estado emita dictamen favorable, podrá acordarse por la Ministra de Hacienda y Función Pública la declaración de nulidad.

No debe olvidarse que, como sostiene el Consejo de Estado, es preciso interpretar con rigor los motivos de nulidad de pleno derecho para no convertir el procedimiento de declaración de nulidad en un cauce ordinario de expulsión del mundo del derecho de aquellos actos que hayan infringido de alguna forma el ordenamiento jurídico, pues la acción de nulidad no permite un enjuiciamiento del acto en su plenitud, sino que se limita al análisis de la existencia o no del concreto motivo de nulidad en que debe basarse.

TERCERO.- El [apartado 3 del artículo 217 de la LGT](#) establece la posibilidad de inadmitir la solicitud, sin necesidad de recabar dictamen del Consejo de Estado, disponiendo lo siguiente:

"Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales."

Cuando concurra alguno de estos supuestos, y como dispone el [art. 4.2 del RD 520/2005](#), el órgano competente para tramitar el procedimiento podrá dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de la solicitud de revisión.

En este caso, se da uno de los supuestos contemplados en el artículo citado para inadmitir la solicitud, ya que ésta carece manifiestamente de fundamento al no existir acto administrativo susceptible de revisión, según se expone a continuación.

Síguenos en...



De la lectura del escrito presentado por el interesado resulta que pretende la declaración de nulidad de pleno derecho de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentada el 25 de febrero de 2013.

La autoliquidación tributaria es la actuación de un particular (en principio, el sujeto pasivo del impuesto) mediante la cual cumple una obligación de hacer o formal, accesoria e instrumental, encuadrada en el conjunto de la relación jurídica de naturaleza tributaria, pero tal actuación del contribuyente no es un acto administrativo, como ya declaró el [Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 de abril de 1989 y 12 de junio de 1989](#) (RJ1989\5496).

Pues bien, el procedimiento especial de revisión por nulidad tiene siempre como objeto de dicha revisión un acto de la Administración, en este caso tributaria. Así el [art. 217.1 LGT](#) se refiere a "actos dictados en materia tributaria" y "resoluciones de los órganos económico-administrativos".

No consta que los órganos de gestión tributaria de la AEAT practicasen posteriormente liquidación tributaria alguna relativa a la autoliquidación presentada por la reclamante.

El cauce previsto en el [art. 120.3 de la LGT](#) es el único adecuado cuando, dentro del plazo de prescripción, el contribuyente considera que una autoliquidación presentada por él ha dado lugar a un ingreso indebido.

En definitiva, procede declarar inadmisión la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho formulada, al concurrir una de las circunstancias descritas en el [art. 217.3 de la LGT](#), en concreto, la misma carece manifiestamente de fundamento,

CUARTO.- En cuanto al órgano competente para adoptar el acuerdo de inadmisión, el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por [RD 520/2005, de 13 de mayo, contiene una previsión expresa al respecto en su art. 42](#):

"El órgano competente para tramitar el procedimiento podrá dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de las solicitudes de revisión en los supuestos previstos en el [artículo 217.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#)."

Conforme a la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre (BOE de 11 de diciembre), por la que se establecen los Departamentos de la AEAT y se les atribuyen funciones y competencias, modificada por la Orden PCM/3/2021, de 11 de enero (BOE de 13 de enero), corresponde en este caso dictar acuerdo al titular del Departamento de Gestión Tributaria.

Por todo lo anteriormente expuesto, procede adoptar el siguiente acuerdo:

INADMITIR A TRÁMITE la solicitud formulada por Da. Vanesa, en representación de D. Fernando, en la que insta la declaración de nulidad de pleno derecho de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentada el 25 de febrero de 2013.».

Frente a la resolución de la AEAT la representación de D. Fernando interpuso recurso Contencioso-Administrativo, por considerar que (i) el [art. 120.3 LGT](#) no es procedente puesto que la autoliquidación devino firme y (ii) para posibilitar la aplicación del principio de efectividad del derecho de la UE. En fecha 9 de mayo de 2022, el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 2, dictó sentencia desestimatoria. La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en los fundamentos de derecho segundo a cuarto con el siguiente tenor literal:

«Segundo. Centrando el contenido de esta sentencia. Aquí el *thema decidendi* o cuestión de debate es si la pretensión de nulidad formulada por la actora «carecía o no manifiestamente de fundamento»; y, en consecuencia, si lo procedente hubiera sido que la Administración tributaria tramitase la solicitud y resolviera sobre el fondo de la cuestión tras oír al Consejo de Estado.

En suma, una eventual sentencia estimatoria se limitaría a anular la resolución impugnada y ordenar la admisión a trámite del procedimiento del [artículo 217 de la LGT](#), para que se oiga al Consejo de Estado y resuelva la Administración en derecho. La STS (Sala 3.ª, sección 2.ª de 17 de junio de 2021, recurso 1123/2020 ECLI:ES:TS:2021:2567, acordó casar una sentencia del TSJ de Extremadura, señalando el acierto de la Abogacía del Estado al alegar que «ante un recurso contencioso administrativo que se interpone contra la inadmisión a trámite de una solicitud de revisión de oficio de una liquidación tributaria, la Sala... entra directamente a pronunciarse sobre la validez o nulidad de las liquidaciones, procediendo a su anulación...».

En esta misma línea, la [sentencia de la Audiencia Nacional \(contencioso, sección 6ª\) de 18 de septiembre de 2013, recurso 253/2012](#) (ECLI:ES:AN: 2013:3710) dice lo siguiente:

«[...] no pueden en un procedimiento de nulidad ser discutidas más cuestiones que las legalmente señaladas en el precepto antes citado [[art. 217 de la LGT](#)], y por ello, nada relativo a la legalidad de las liquidaciones definitivas, ni a los posibles efectos de la irregularidad de la notificación, que excede de la cuestión de la nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones provisionales».

Tercero. Sobre el carácter excepcional y de interpretación restrictiva de la revisión. No cabe duda de que la revisión ex [artículo 217 de la LGT](#) tiene carácter excepcional y las causales que en él se recogen son de interpretación restrictiva. Es tan numerosa como innecesaria la cita de doctrina jurisprudencial que avale tal aserto, que ni siquiera es discutido por las partes.

Nos limitaremos a traer a colación, por todas, un par de [sentencias: una de la Audiencia Nacional \(contencioso, sección 7ª\) de 16 de octubre de 2020 \(rec. 22/2020 \) \(ECLI:ES:AN:2020:3041\)](#):

«Sexto. La fiscalización judicial de las resoluciones recaídas en el marco de un procedimiento administrativo de revisión de oficio se circunscribe a verificar la procedencia a improcedencia de la misma, sin extenderse a la valoración de otras cuestiones que serían propias de los recursos ordinarios. La restricción del objeto de los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las resoluciones de inadmisión o de desestimación de procedimientos de revisión ha sido subrayada por el Tribunal Supremo.

La revisión de oficio ex [artículo 217 de la LGT](#) constituye un singularísimo procedimiento de revisión de actos tributarios y de resoluciones de órganos económico-administrativos que, a tenor del inciso final del apartado primero de dicho precepto, permite a la Administración volver contra sus propios actos siempre que se trate de resoluciones o actos que pongan fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo y que concorra alguno de los supuestos determinantes de nulidad de pleno derecho.

La jurisprudencia es unánime a la hora de afirmar que todos los supuestos recogidos en el [artículo 217.1 de la LGT](#) deben ser interpretados de manera restrictiva, así como que la vía extraordinaria de la revisión de los actos nulos de pleno derecho no puede convertirse en una vía indirecta de impugnación para reabrir plazos frente a actos que han ganado firmeza al no haber sido impugnados en tiempo y forma. Y es que la revisión de oficio, por su propio perfil institucional, no puede convertirse en otra instancia para someter a nueva consideración, invocando cualquier vicio jurídico, un asunto ya decidido, sino que se trata de un medio de impugnación excepcional, como correlativamente lo es la potestad de declarar de oficio la nulidad de los actos administrativos y que, por tanto, no cabe ejercitarla sino dentro de los límites precisos marcados por el ordenamiento, el primero de los cuales es la concurrencia de uno de los supuestos previstos en el [artículo 62.1 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre \(SAN de 13 de abril de 2016, recurso 77/2015 sección 4ª y SAN de 17 de septiembre de 2009, Sección 1ª\)](#).

Y otra del Tribunal Supremo (Sala 3ª, Sección 2ª) de 30 de noviembre de 2021, rec. 1506/2020 ([ECLI:ES:TS:2021:4843](#)):

«En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el [apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria](#)), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico ([sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero del 2018 dictada en el recurso de casación número 122/2016](#))
2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante de restrictivo" ([sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación número 6165/2011](#))
3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el [artículo 217 de la Ley General Tributaria](#), de manera que -dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez que hubiera tenido por conveniente- "la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007) ».

Cuarto. Sobre la causa invocada y la concreta infracción procedimental.

La causa de nulidad que se invoca es la recogida en el [apartado a\) del artículo 217 de la Ley General Tributaria](#), numeral 1.

«Los [actos] que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional»

Y alega que no se le ha aplicado lo declarado en la [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014](#) y en la [sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020](#) .

Pues bien, la demanda no puede prosperar porque la revisión (nulidad pretendida por la vía del [artículo 217 de la LGT](#)) se dirige contra una autoliquidación del impuesto de sucesiones y donaciones, elaborada y presentada por la propia actora. «Las autoliquidaciones nos dice el [artículo 120.1 de la LGT](#) son

Síguenos en...



declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del 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».

Como bien señala la Administración, la autoliquidación es un acto que lleva a cabo el particular y, aunque se enmarca en una relación jurídica de naturaleza tributaria, no existe acto administrativo susceptible de revisión.

En efecto, el procedimiento especial de revisión por nulidad tiene siempre como objeto de dicha revisión un acto de la Administración, en este caso tributaria. Así el [artículo 217.1 LGT](#) se refiere a «actos dictados en materia tributaria» y «resoluciones de los órganos económico-administrativos». Y, en el presente caso, tras la autoliquidación, no consta que los órganos de gestión tributaria de la AEAT practicasen posteriormente liquidación tributaria alguna relativa a la autoliquidación presentada por la reclamante. En suma, el único cauce del que disponía la actora era el previsto en el [artículo 120.3 de la LGT](#) para, dentro del plazo de prescripción, poder atacar una autoliquidación que hubiere dado lugar a un ingreso indebido.»

Dicha sentencia fue recurrida por D. Fernando, recayendo dicha apelación en la [Sección Séptima de la Audiencia Nacional](#) que dictó sentencia estimatoria en fecha 27 de junio de 2023.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho quinto en el que declara que la autoliquidación:

«[...] sustituye al acto administrativo de liquidación. Como quiera que estamos ante un acto voluntario sino debido, en cumplimiento de un deber legal (...), ello no puede traducirse en una merma de los cauces dispuestos al efecto ni hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos si la gestión fuera exclusivamente pública» Y entiende que «[...] ningún impedimento existe para estimar que las autoliquidaciones no seguidas de actuación alguna de control por parte del órgano de gestión, y no habiendo solicitado la parte la rectificación de dicha autoliquidación, deben asimilarse a estos exclusivos efectos, al acto de liquidación. Y ello por la necesidad de garantizar plenamente el principio de efectividad reconocido por la jurisprudencia del TJUE, permitiendo frente a dichos actos de los contribuyentes la posibilidad de la revisión de oficio e invocar la causa de nulidad prevista en el [artículo 217.1.a\) de la LGT](#) por contravención del Derecho de la Unión».

En consecuencia, estima el recurso de apelación, y con revocación de la Sentencia de instancia, «[...] declara el derecho del apelante a que su nulidad de pleno derecho de la autoliquidación sea admitida a trámite, a cuyo efecto, se ordena la retroacción de actuaciones al momento anterior a dictarse la resolución impugnada, a fin de que la Administración tramite y resuelva el procedimiento de nulidad de pleno derecho».

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La Abogacía del Estado presentó escrito, el 27 de septiembre de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: 103, 104, 120, 217.1 y 3, 221.4 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], en relación con el [artículo 21 y concordantes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas](#) (BOE del 2 de octubre) [«LPACAP»].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de noviembre de 2023.

2.- Admisión. La [sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo](#) admitió el recurso de casación por medio de auto de 2 de julio de 2025, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Aclarar si las autoliquidaciones son actos de colaboración de los obligados tributarios, cuya vía de recurso es solo la rectificación del [artículo 120 de la Ley General Tributaria](#).

Determinar si cabe considerarlas como actos administrativos presuntos y, en consecuencia, susceptibles de declaración de nulidad por el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, del [artículo 217 de la Ley General Tributaria](#)...»

3.- Interposición. La representación de la Administración General del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 de septiembre de 2025.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: «se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados, correctamente interpretados de acuerdo con la misma.

Síguenos en...



Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a Derecho, la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de la Audiencia Nacional impugnada.»

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La representación de D. Fernando, presentó escrito el 19 de noviembre de 2025, en el cual concluye señalando que: *«Que se admita en tiempo y forma el presente escrito de oposición al escrito de interposición de recurso de casación.»*

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. Por providencia de fecha 19 de diciembre de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló vista el día 24 de febrero de 2026.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

La cuestión litigiosa se refiere a si la autoliquidación es un acto de colaboración del administrado que, transcurrido el plazo de prescripción, pasa a ser un acto administrativo firme, aunque se de manera presunta o bien si la autoliquidación no es un acto administrativo, ni siquiera presunto, de suerte que no cabe su revisión de oficio sino, únicamente, su rectificación.

SEGUNDO. - Alegaciones de las partes.

La Abogacía del Estado comienza destacando que la sentencia recurrida considera que la autoliquidación, transcurrido el periodo de prescripción ha devenido firme y se ha convertido en un acto administrativo presunto, que permitir por medio de esta ficción que se pueda solicitar por el contribuyente la declaración de nulidad por el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del [artículo 217 LGT](#).

Después llama la atención sobre el hecho de que los efectos de considerar que una autoliquidación pudiera asimilarse a un acto administrativo de liquidación no serían únicamente permitir al interesado acudir al procedimiento de nulidad ex [art. 217.1.a\) LGT](#) (que fue lo que se discutió en la instancia), sino que el efecto sería abrir todo el sistema de revisión de actos administrativos, de suerte que cabría contra el acto presunto un recurso de reposición y una reclamación económico-administrativa y, por extensión, el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Cree que todas estas vías están diseñadas para controlar la actuación de la Administración, careciendo de sentido abrir estas vías de revisión a una actuación del contribuyente, persiguiendo su confirmación por un órgano de revisión. Sostiene que si se llegase a esta conclusión se vaciaría de sentido el [artículo 120.3 LGT](#), pues la vía ordinaria para alterar la autoliquidación inicial es la rectificación de dicha autoliquidación.

Advierte que, aunque la sentencia de instancia parece asumir que las autoliquidaciones no son actos administrativos, pero lo cierto es que, a efectos de evitar que se produzca una merma de los derechos y garantías del contribuyente, la sentencia las asimila, a estos exclusivos efectos, a un acto de liquidación.

No obstante, no hay merma alguna para los derechos del contribuyente, que puede obtener satisfacción a su pretensión, como la propia SAN reconoce, acudiendo a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en un caso como el examinado en la sentencia en el que se trataba de aplicar la doctrina dimanante de una sentencia del TJUE que declaró un incumplimiento del Derecho de la UE por parte del Reino de España.

Luego se ocupa de la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones, manifestando que recientemente, las [STS de 12 de julio de 2021 \(RCA 4066/2020\)](#), y la [STS de 8 de mayo de 2023 \(RCA 7950/2021\)](#), han declarado que las autoliquidaciones, son *"una especie dentro del género de las declaraciones"*, insertas en un procedimiento de gestión, pero *"no son actos administrativos"*, sino *"actos de colaboración"* impuestos a los contribuyentes. La primera de ellas considera que la naturaleza no administrativa de las autoliquidaciones es un problema, ya que *"la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos"*. Esta STS enlaza el actual sistema de rectificación de las autoliquidaciones del [art. 120.3 LGT](#) con el sistema anterior y razona: *"el mecanismo de rectificación dispuesto al efecto persigue la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos dispuestos al efecto, y resulta evidente que la impugnación del acto así producido, que no posee más especialidad, en lo que ahora interesa, que la forma de producirse, podrá articularse haciendo valer cuantos motivos de impugnación en general permite el ordenamiento jurídico"*. Asimismo, otras Sentencias, como la [STS de 23 de febrero de 2023 \(RCA 6058/2021\)](#), se refieren a las autoliquidaciones como *"actos de colaboración que constituyen, en los supuestos legalmente contemplados y exigibles, un deber que pesa sobre los contribuyentes, no solo de contenido formal, sino con trascendencia material, cuyo incumplimiento puede dar lugar a responsabilidades de carácter sancionador"*.

Entiende que, si las autoliquidaciones no son actos administrativos, sino actos de colaboración que se imponen a los contribuyentes, a los que queda abierta la vía de recurso, instando previamente su

Síguenos en...



rectificación, en los términos de los [arts. 120.3 y 221.4 LGT](#), no son susceptibles de revisión a través de la declaración de su nulidad de pleno derecho, que está reservada para "los actos dictados en materia tributaria" y las "resoluciones de los órganos económico-administrativos".

Asegura que el TS nunca ha dicho que las autoliquidaciones sean susceptibles de revisión de oficio ex [art. 217 LGT](#). En cambio, ha dado por supuesto lo contrario.

Afirma que en un ámbito distinto, como son los convenios administrativos, la reciente [STS de 26 de mayo de 2025 \(RCA 6456/2022\)](#) ha declarado la imposibilidad de su revisión de oficio por no ser actos administrativos, recordando que la revisión de oficio constituye una potestad pública excepcional, prevista por el Legislador como una proyección de la potestad de autotutela administrativa, pero sujeta a importantes límites o condicionantes, el primero de los cuales se refiere al propio ámbito objetivo sobre el que se ejerce esta vía revisoria excepcional. Y es que el art. 106 LPACAP únicamente hace referencia expresa a la posibilidad de revisión de disposiciones administrativas o de actos administrativos que hubiesen puesto fin a la vía administrativa o no hubiesen sido recurridos en plazo.

No cabe sostener que, si bien la autoliquidación no es un acto administrativo revisable, existe un acto administrativo presunto que sí lo es, desde el momento en que la Administración, que puede comprobar la autoliquidación, no lo hace, con lo que la confirma. El silencio administrativo, ex [arts. 103 y 104 LGT](#), sólo juega cuando la Administración tiene obligación de resolver en un plazo determinado y no lo hace. No se aplica a las autoliquidaciones en las que la Administración, por su mera presentación, no tiene que resolver nada, limitándose a recibirlas como una comunicación del [art. 103.2. La Administración tributaria puede comprobar las autoliquidaciones, como dice el art. 120.2 LGT](#), pero no tiene obligación de hacerlo. Este razonamiento se confirma, entre otras, en la [STS de la Sala Tercera, Sección Quinta, de 8 de marzo de 2023 \(RCA 8658/2021\)](#), que, si bien no se refiere a las autoliquidaciones tributarias, sino a las comunicaciones y declaraciones responsables previas al ejercicio de actividades, sustitutivas de las anteriores licencias o autorizaciones, asimila las comunicaciones y declaraciones, a las autoliquidaciones tributarias, pues dice: "... con estos instrumentos ... se estable[ce] una gestión compartida entre la Administración y los ciudadanos, dando intervención a estos en la gestión de los servicios (el ejemplo más significativo es la gestión de los tributos en que es el propio ciudadano y obligado al pago el que ha de realizar las correspondientes liquidaciones) ...". La STS analiza la cuestión de si tiene plazo el ejercicio de las facultades de comprobación de la Administración Públicas para verificar las declaraciones y comunicaciones y contesta negativamente porque, dice:

"desde el punto de vista estrictamente jurídico-administrativo, es evidente que, si no existe acto alguno de la Administración, tan siquiera un pretendido acto presunto, es indudable que no puede hablarse de una firmeza que requiriese acudir al procedimiento de revisión de oficio. Cuando existe un acto concediendo la licencia o la autorización, si dicho acto está viciado puede acudir al procedimiento de revisión de oficio, en su caso. Pero ese esquema no puede aplicarse al régimen de la declaración responsable porque no haya acto".

En sentido similar, la [STS de la Sala Tercera, Sección Tercera de 19 de diciembre de 2018 \(RCA 4714/2017\)](#), relativa a las comunicaciones que los operadores han de realizar a la CNMC, por imposición legal, según la cual: *"Esta comunicación -que así se denomina en la Ley- no tiene necesariamente que ser autorizada mediante resolución expresa del regulador, que no ha de pronunciarse necesariamente sobre la misma, pues se configura como una obligación que la Ley impone al prestador del servicio con la correlativa facultad de la Comisión de comprobar la adecuación de los precios a los principios que se contemplan en la propia ley (...). Siendo este el diseño previsto en ... la Ley, no tiene cabida el instituto del silencio positivo debido a la ausencia de resolución expresa en plazo de la Administración, porque esa resolución no tiene por qué dictarse necesariamente, por tratarse de una facultad atribuida al regulador, de la que pueda hacer uso o no".*

Defiende que el principio de buena administración no exige que la Administración deba comprobar la situación de todos los contribuyentes que han presentado sus autoliquidaciones si no aprecia razones para ello. Otra cosa es que los contribuyentes, insten la rectificación de su autoliquidación. En este caso, la Administración sí tiene la obligación de resolver en plazo y, si no lo hace, sí se genera un acto presunto susceptible de quedar firme y cuya nulidad se podría instar. En definitiva, el actual modelo estándar de gestión tributaria está diseñado para una eficiente gestión masiva y automatizada de millones de contribuyentes y se basa en habilitar una gestión compartida del procedimiento de aplicación de tributos entre la Administración y ciudadanos autorresponsables. Libera a la Administración de tener que hacer siempre una liquidación del tributo y, a la vez, a todos del coste económico que esa burocracia implicaría. El sistema se cierra con el plazo de cuatro años que tienen, tanto los contribuyentes para instar la rectificación de las autoliquidaciones, como la Administración para comprobarlas.

Finalmente, tampoco el principio de efectividad del Derecho de la UE exige que se admita que los contribuyentes pueden instar la nulidad de pleno Derecho de sus autoliquidaciones por infracción de ese Derecho, sin haber pedido su rectificación en el plazo previsto. Ni este principio, ni la jurisprudencia del TJUE, imponen en todo caso la nulidad de los actos firmes dictados en aplicación de la ley interna declarada contraria al Derecho de la UE, ni exigen su revisión para garantizar la eficacia de este Derecho.

Síguenos en...



En aquellos ámbitos en los que el Derecho de la UE reconoce a los Estados miembros autonomía procedimental para regular determinadas materias, dicha autonomía está limitada por los principios de equivalencia y efectividad. El principio de equivalencia supone que las normas nacionales se apliquen de igual forma a los derechos análogos basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión. El principio de efectividad supone que no se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, cabe establecer límites en la regulación interna de los procesos de devolución, pudiendo considerarse como tales, la prescripción o la firmeza de los actos. La [STJUE de 13 de enero de 2004, Kühne y Heitz, asunto C-453/00](#) ECLI:EU:C:2004:17, si bien dijo que, el principio de cooperación obliga al órgano administrativo, ante el que se solicita el reexamen de una resolución administrativa firme, tras una sentencia del TJUE, a proceder a dicho examen, condiciona esa obligación, ante todo, a que: *"según el derecho nacional, [dicho órgano] dispon[ga] de la facultad de reconsiderar esta resolución". La misma STJUE destacaba que: "Es preciso recordar que la seguridad jurídica es uno de los principios generales reconocidos por el Derecho comunitario. La firmeza de una resolución administrativa, adquirida al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a dicha seguridad y debido a ello, el Derecho comunitario no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido dicha firmeza"* [24]. La misma doctrina se reproduce, entre muchas otras, en la [STJUE, i-21 Germany y Arcor, asuntos C-392/04 y 422/04](#), que destaca que las recurrentes no impugnaron sus liquidaciones y reitera que: *"la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho comunitario genera en favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, a condición, sin embargo, de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad)"* [57].

Esta jurisprudencia del TJUE hay que complementarla con la relativa al principio de seguridad jurídica, que pretende garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas y exige, en particular, que la situación de un sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida.

Por otra parte, el TJUE tiene declarado que, ante la inexistencia de una normativa de la Unión en materia de devolución de impuestos nacionales recaudados indebidamente, corresponde a cada uno Estado miembro, en virtud del principio de autonomía procesal, designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes ([STJUE de 16 de mayo de 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22](#), EU:C:2024:403).

El principio de efectividad no se opone a la preservación de los actos firmes, incluso si son contrarios al mismo, en aras de la seguridad jurídica, en base, por ejemplo, al trascurso de plazos de prescripción. Defiende que esto es lo que habría ocurrido en este caso, al no haber instado el Interesado la rectificación de su autoliquidación dentro del plazo legal, sin que por ello se abra la posibilidad de revisar de oficio su autoliquidación, que no es susceptible de ese mecanismo. Así lo establece el Derecho español, como Derecho interno competente para ello, que da en este sentido exactamente el mismo tratamiento a las autoliquidaciones firmes que puedan resultar contrarias al Derecho de la UE o, por ejemplo, a la Constitución, con lo que tampoco se vulnera el principio de equivalencia.

Piensa que no existe ningún derecho legalmente reconocido en favor de ningún contribuyente a pedir la nulidad de actos emanados de ellos mismos; por mucho que sean fruto de un deber legal. No cabe asimilar, como hace la SAN, la situación de los contribuyentes que han autoliquidado y no han instado la rectificación de la autoliquidación a la de los contribuyentes que sí lo han hecho o a la de aquellos otros que han sido objeto de un procedimiento de comprobación o inspección y han recibido una liquidación. Sus situaciones no son comparables. Respecto de los primeros la Administración tributaria no tiene que reaccionar mientras que respecto de los segundos sí, dictando el acto administrativo (expreso o presunto) frente al que pueden apurar todos los mecanismos de defensa. En cambio, respecto de los primeros, la Administración no ha expresado, ni tiene que expresar, ninguna voluntad que pueda, en última instancia, considerarse nula.

A partir de todo lo razonado en los apartados anteriores, solicita de esta Sala que fije la siguiente doctrina:

Las autoliquidaciones son actos de colaboración de los obligados tributarios cuya vía de recurso es la rectificación del [artículo 120 LGT](#), sin que quepa considerarlas como actos administrativos presuntos y, en consecuencia, susceptibles de declaración de nulidad por el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del [artículo 217 LGT](#).

La parte recurrente introduce, en primer lugar, una cuestión previa cual es la inconstitucionalidad de la personación de la Abogacía del Estado por infracción de la independencia del abogado ([artículo 24 de la Constitución española](#))

Mantiene que la Abogacía del Estado actúa siempre bajo las órdenes inmediatas de la propia Administración, que es su representado, por lo que necesariamente se produce el quebrantamiento de garantías constitucionales de defensa jurídica.

Es decir, la necesidad de abogado o la intermediación de un abogado en juicio es realmente la intermediación de un profesional liberal, en el sentido de un profesional que no está sometido a las instrucciones de su cliente, sino que tiene la suficiente autonomía e independencia como para llevar a cabo de la manera más satisfactoria su trabajo de defensa ante los tribunales de justicia

Ello hace en estos casos que sobre los contribuyentes pesa una carga desproporcionada al tener que hacer frente a un profesional que actúa en representación del Estado, que, al no comportarse con criterios de independencia, que produce una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Seguidamente formula, propiamente, la primera alegación, que consiste en argumentar que en el presente supuesto es aplicable el [artículo 221.3 de la Ley General Tributaria](#) que amplía lo dispuesto en el [artículo 217 de la propia Ley General Tributaria](#), de manera que, por ello no se requiere que exista acto administrativo, como se desprende de una lectura aislada del [artículo 217 de la Ley General Tributaria](#),

Es decir, como no cabe la devolución de ingresos indebidos siguiendo el [artículo 120.3 de la Ley General Tributaria](#), porque ha adquirido firmeza, entonces sí cabe la revisión mediante procedimiento especial.

Además, ya existe jurisprudencia establecida, así la [sentencia de 7 de abril de 2022 \(Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, recurso de casación 7149/2020\)](#), que se remite a la [sentencia testigo 1008/2021, de 12 de julio, RCA 4066/2020 ECLI:ES:TS:2021:2988](#).

En consecuencia, si cabe solicitar la rectificación de una autoliquidación, que es la que produce un acto administrativo que es susceptible de control por parte de los Tribunales de Justicia, la misma conclusión se tiene que predicar del resto de los procedimientos administrativos de revisión, porque así además lo reconoce el propio [artículo 221.3 de la Ley General Tributaria](#)

Es decir, como no cabe la devolución de ingresos indebidos siguiendo el [artículo 120.3 de la Ley General Tributaria](#), porque ha adquirido firmeza, entonces sí cabe la revisión mediante procedimiento especial.

Después sostiene que la cuestión que se intenta aclarar en el presente procedimiento ya está aclarada en la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde los años setenta del siglo pasado.

Acto seguido señala que se acompañan las recomendaciones del Defensor del Pueblo recogidas en su Informe del año 1989. En concreto la Recomendación 31/1990, formulada con ocasión del Informe a las Cortes Generales correspondiente a 1989, sobre devolución de ingresos indebidos por IRPF (p. 116 y ss.) (BOCG IV legislatura Congreso Serie E Núm. 38, p. 93):

«4.º Instando de la administración tributaria que, previa comprobación administrativa, gire liquidación definitiva ([artículo 120 LGT](#)) y, puesto que la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en las declaraciones por los sujetos pasivos ([artículo 121 LGT](#)), se proceda a la devolución de las cantidades que resulten. La pertinencia de esta vía ha sido puesta de relieve por reiterada jurisprudencia -entre otras cabe citar la [sentencia del Tribunal Supremo de 24.6.78](#), así como por su utilización por algunas delegaciones de hacienda.»

Señala, además, que en el sentido de provocar la actuación de la Administración se pronuncia toda la jurisprudencia reciente del [Tribunal Supremo sobre la revocación en materia tributaria, sirviendo como sentencia testigo la de 9 de febrero de 2022 \(Sección Segunda Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el recurso de casación 126/2019\)](#).

Sentencia alegada en la [sentencia del propio Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda de 8 de octubre de 2025 \(recurso de casación 6909/2023\)](#).

Y ello, además, porque las autoliquidaciones son uno de los modos de inicio de un procedimiento tributario ([artículo 98 y 118 a de la Ley General Tributaria](#)).

En consecuencia, si el procedimiento de gestión tributaria finaliza sin que la autoliquidación haya sido comprobada por la Administración, esa autoliquidación se considera aprobada tácitamente por la Administración, y ello por aplicación del [artículo 104.3 de la Ley General Tributaria](#).

En consecuencia, existe acto administrativo (aunque sea presunto), por lo que cabe la revisión de oficio.

Razona después sobre la necesidad de reconocer una vía flexible de devolución de ingresos indebidos cuando se ha producido un error de derecho

Y realmente, lo que se va a defender en esta alegación, sea como un principio equitativo o de justicia, sea como una convención presunta o una obligación implícita, es que en ningún caso se puede tolerar el enriquecimiento injusto sobre todo cuando su fundamento se encuentra en la propia ignorancia del cuadro de fuentes del ordenamiento jurídico por el autor de la norma que ha establecido esa obligación.

Síguenos en...



Es decir, el derecho a la restitución del impuesto surge en un momento sucesivo por efecto de la nueva situación (la declaración de ser contrario a derecho) y bajo las condiciones taxativamente previstas por la ley. De ello se deriva la idea fundamental de la autonomía e independencia jurídica entre la obligación tributaria y la obligación de devolución del tributo.

La parte entiende que en el presente supuesto nos encontramos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, por aplicación de los artículos correspondientes del Código Civil en materia de cuasicontratos.

Que la jurisprudencia ya es clara desde el año 1978, que motivó incluso (frente a unas sentencias contradictorias del propio Tribunal Supremo) una innovación normativa en el año 1990 y recogida en la actualidad en el [artículo 221.3 de la Ley General Tributaria](#) en el sentido que contra las autoliquidaciones firmes (acto de aplicación del tributo) se permiten formular peticiones a la Administración, que será el camino adecuado para que el administrado pueda solicitar la devolución de lo que estime haya sido indebidamente ingresado en el Tesoro, provocando la actividad administrativa y, en definitiva, su resolución expresa o presunta que abra el camino impugnatorio, como así ha sido ratificado en materia de procedimiento de revocación en materia tributaria en el año 2022.

Adicionalmente, el procedimiento de ingresos indebidos recogido en los artículos del Código Civil en materia de cuasicontratos es aplicable cuando se comete un error de derecho en el ámbito tributario y así se ha reconocido o declarado judicialmente, incluso aunque la autoliquidación haya adquirido firmeza, y si se encuentra en un supuesto de nulidad de pleno derecho, no tiene plazo de prescripción el ejercicio de la acción procesal.

Por último, propone que se presente una solicitud de opinión consultiva al TEDH, conforme al Protocolo nº 16 del Convenio del Consejo de Europa, ratificado por España.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

Antes de nada, procede recordar que la parte recurrente plantea una cuestión previa que titula como «*Inconstitucionalidad de la personación de la Abogacía del Estado por infracción de la independencia del abogado (artículo 24 de la Constitución española)*.»

Del contenido de su escrito, parece sostener en esencia que la Abogacía del Estado atenta contra la independencia y la tutela judicial efectiva, pues parte como premisa de que el abogado del Estado es un profesional que actúa en esencia en representación del Estado.

Desde esta perspectiva, conviene recordar que la *Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas*, se promulgó con el objetivo de dar una eficaz respuesta a la necesidad de instrumentar una asistencia jurídica al Estado acorde con los postulados de una Administración con sometimiento pleno a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

En lo referente a la asistencia jurídica al Estado, este desarrollo reglamentario se produjo a través del Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado.

Nuestro Estado no es el único que se sirve de un cuerpo específico de letrados dedicados a la defensa y representación del Estado.

Por otro lado, la parte recurrida no alude a la independencia judicial, sino a la independencia del abogado. Esto es, alude a la independencia del abogado como contenido ínsito en el derecho a la tutela judicial efectiva. Del mismo modo, alude a que la acción de defensa de la legalidad y persecución del delito se debería encomendar al Ministerio Fiscal, si bien en las presentes actuaciones no se plantea controversia alguna en relación con ninguna figura delictiva, ni siquiera sancionadora.

Pues bien, ningún reproche puede hacerse desde una perspectiva jurídica, más. Las alegaciones de la parte recurrida están ayunas de acreditación alguna, ni genérica ni específica. Son meras opiniones. Parece que el análisis que se propone tiene carácter político, perspectiva que no nos corresponde examinar, obviamente.

Habiendo dado respuesta a esa cuestión previa, procede ya al análisis de la cuestión de fondo.

La autoliquidación controvertida se presentó el 25 de febrero de 2013, motivada por el fallecimiento de la causante, no residente en España, que se produjo el 25 de mayo de mayo de 2012, según escritura de aceptación y partición de la herencia otorgada en Madrid ante notario el 14 de febrero de 2013. No consta que los órganos de gestión tributaria de la AEAT llevaran a cabo actuación alguna relativa a ella dentro del plazo de prescripción. Tampoco que se llevará a cabo ninguna actuación inspectora. El plazo para rectificar la autoliquidación es razonable, no hace imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Según la [STJUE de 14 de diciembre de 2023, Remboursement de cotisations, C-655/22, ECLI:EU:C:2023:993](#).

Síguenos en...



Reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la fijación de plazos razonables de prescripción o de caducidad respeta, en principio, «la exigencia de efectividad en la medida en que constituye una aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica que protege tanto al interesado como a la administración de que se trate, aun cuando el vencimiento de tales plazos pueda, por su propia naturaleza, impedir a los interesados el ejercicio total o parcial de sus derechos (véase, en ese sentido, la [sentencia de 19 de diciembre de 2019, Cargill Deutschland, C-360/18](#), EU:C:2019:1124, apartado 52 y jurisprudencia citada).» En todo caso, ninguna actuación se ha llevado cabo por el propio contribuyente hasta la presentación de nulidad de pleno derecho solicitando la devolución de ingresos indebidos. El interesado podría haber utilizado, pero no lo ha hecho, el cauce del [artículo 120.3 LGT](#), que a la sazón establecía que «cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente», e, igualmente, establecía que «cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el [apartado 2 del artículo 32 de esta ley](#)». En consonancia con ello, el [artículo 221.4 LGT](#) dispone que «cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el [apartado 3 del artículo 120 de esta ley](#)».

Como hemos dicho, el obligado tributario no ha instado la rectificación de su autoliquidación. Y no lo ha hecho pese a haber motivos para hacerlo y esos motivos se pusieron de manifiesto antes de que transcurriera el plazo de prescripción, puesto que el [Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia con fecha 3 de septiembre de 2014 Comisión Europea / Reino de España, C-127/12](#), EU:C:2014:2130, en el marco del recurso por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 con arreglo al [artículo 258 TFUE](#). La decisión fue decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones. Esa vía no estaba vedada al contribuyente, podría haber invocado, como acabó haciendo después, según veremos, el fallo de dicha STJUE, que declaró que «el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los [artículos 63 TFUE](#) y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste». La rectificación de una autoliquidación es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación cuando el contribuyente entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea (por todas, [sentencia del Tribunal Supremo 1008/2021 de 12 de julio, rec. cas. 4066/2020 y 1010/2021, de 13 de julio, REC. CAS. 3887/2020](#)). No se olvide que la disconformidad a derecho se fija por el TJUE en el marco de un recurso por incumplimiento, que, como no puede ser de otra forma, reconoce expresamente la lesión del derecho europeo. No tiene justificado a que para reaccionar frente al incumplimiento esperara a [nuestra sentencia de 16 de julio de 2020, rec. cas. 810/2019](#).

No fue hasta el 24 de noviembre de 2020, más de seis años después de dictarse la [Sentencia Comisión Europea / Reino de España, C-127/12](#), cuando el obligado reaccionó, invocando el incumplimiento del derecho de la UE, para entonces su autoliquidación había adquirido firmeza. No estaba abierta ya ninguna vía ordinaria para recurrir y acudió a la vía extraordinaria prevista en el [artículo 217.1. a\) LGT](#), que dispone que *"podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo", en el supuesto que "lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional"*. Recuérdese que, en su escrito inicial, la parte recurrida se limita a reproducir los criterios interpretativos fijados en [nuestra sentencia, de 16 de julio de 2020, rec. cas. 810/2019](#), en la que se declara que, precisamente, la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo, es el efecto que *"cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE)"*. Nuestra sentencia, pues, se refiere, a la revisión de un acto administrativo, que no a la revisión de una actuación administrativa.

No cabe duda, que lo que se pretende es revisar una situación que ha adquirido firmeza con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal de Justicia. No existe duda que el ordenamiento jurídico español existen vías de recurso ordinario que garantizan de modo efectivo la protección de los derechos derivados del derecho de la Unión Europea controvertidos. En la presente ocasión, el interesado ha disfrutado de la posibilidad de invocar la infracción de dichas disposiciones mediante la rectificación de la liquidación. No ha aprovechado esa oportunidad.

El problema que, finalmente, ha llegado a esta Sala derivada del incumplimiento del derecho comunitario.

Conforme declara la [STJUE de 24 de octubre de 2018, XC y otros, C-234/17](#), EU: C: 2018: 853, apartado 22, conforme al principio de cooperación leal consagrado en el [artículo 4 TUE](#), apartado 3, la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la protección de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la concerniente a recursos similares de Derecho interno (principio de equivalencia) ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, en este

sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188, apartado 5; de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, apartado 12; de 15 de abril de 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, apartado 46, y de 27 de junio de 2013, Agroconsulting-04, C-93/12, EU:C:2013:432, apartado 36).

Es claro que el principio de equivalencia no se ha vulnerado puesto que los recursos destinados a garantizar la protección de los Derechos que el Derecho de la Unión no son distintos de los previstos en supuestos similares de derecho interno. La vía ordinaria prevista en los [artículos 120.3 y 221.4 LGT](#) y la extraordinaria contemplada en el artículo 217.1.a) no difieren en uno y otro caso. Si fueren distintas nos tendríamos que plantear si tendríamos que implicar la disposición nacional que no garantiza la plena eficacia de las disposiciones comunitarias controvertidas. Según [STJUE de 24 de octubre de 2018, XC y otros, C-234/17](#), EU: C: 2018: 853, apartado 44, «con arreglo a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el marco de sus competencias, las disposiciones del Derecho de la Unión están obligados a garantizar la plena eficacia de estas disposiciones, si es necesario dejando inaplicada por su propia autoridad cualquier disposición nacional contraria, sin solicitar o esperar la eliminación previa de dicha disposición nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (véanse, en este sentido, las [sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49](#), apartados 21 y 24, y [6 de marzo de 2018, SEGRO y Horváth, C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157](#), apartado 46 y jurisprudencia citada).»

Con respecto al principio de efectividad, según la [STJUE de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub \(C-2/08, EU:C:2009:506\)](#) apartado 27 debe tenerse presente que, según reiterada jurisprudencia, «cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procedimental nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición en el conjunto del procedimiento, su desarrollo y las peculiaridades de este, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración, en su caso, la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento ([sentencia de 22 de febrero de 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100](#), apartado 44).»

El marco legal español garantiza la efectiva del Derecho de la Unión sin necesidad de ampliar el ámbito de aplicación de la vía del recurso extraordinario, representada por la prevista en el [artículo 221.1 LGT](#). No se olvide, además, que el interesado tenía la posibilidad de exigir la responsabilidad del Estado con el fin de obtener por dicha la protección jurídica de sus derechos.

En el presente supuesto es de reconocer o no la existencia de un deber que recae sobre la actividad administrativa consistente en su caso en analizar, y, en su caso, admitir la devolución de ingresos indebidos, teniendo en cuenta que el interesado consintió la firmeza de la autoliquidación, puesto que no solicitó su rectificación. A este respecto debe tenerse en cuenta, según la [sentencia de 4 de octubre de 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608](#), apartado 76, que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que «el carácter firme de una resolución administrativa contribuye a la seguridad jurídica y que, en consecuencia, el Derecho de la Unión no impone, en principio, a un órgano administrativo el deber de revisar una resolución administrativa que haya adquirido tal firmeza (véase, en este sentido, la [sentencia de 12 de febrero de 2008, Kempter, C-2/06, Rec. p. I-411](#), apartado 37).» No cabe desconocer, sin embargo, que, según la [sentencia de 10 de marzo de 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175](#), apartado 76, el Tribunal de Justicia ha declarado que, «en virtud de los principios de efectividad y de cooperación leal establecidos en el [artículo 4 TUE](#) , apartado 3, la concurrencia de circunstancias particulares puede obligar a un órgano administrativo nacional a revisar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza. En este contexto, deben tomarse en consideración las particularidades de las situaciones y de los intereses controvertidos para encontrar un equilibrio entre la exigencia de seguridad jurídica y la exigencia de legalidad a la luz del Derecho de la Unión»(véase, en este sentido, la [sentencia de 20 de diciembre de 2017, Incyte, C-492/16, EU:C:2017:995](#), apartado 48 y jurisprudencia citada). Ninguna circunstancia particular se ha invocado en el caso enjuiciado, se han realizado alegaciones generales de las que no desprende que la administración tributaria española esté obligada a revisar su proceder.

No tienen cabida en la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el [artículo 217.1.a\) de la LGT](#), por vulneración del [artículo 14 CE](#), puesto que no se produce la quiebra del principio de igualdad tributaria ya que la situación es distinta.

El [Auto del TC 116/2019](#) declara:

«El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras

Síguenos en...



que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

Incluso aceptando como hipótesis, a efectos meramente dialécticos, que se trata de situaciones comparables desde la concreta perspectiva que subyace en la argumentación del auto de planteamiento - las posibilidades de reacción frente a una circunstancia sobrevenida, como es la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la aplicación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza no urbana a situaciones de inexistencia de incremento de valor que se pronunció en la [STC 59/2017, de 11 de mayo](#) -, la diferencia de trato entre las posibilidades de revisión existentes en una y otra situación no carecería de una justificación objetiva y razonable, que se fundamentaría justamente en la diferente naturaleza de los actos de aplicación de los tributos que son objeto de revisión: actos firmes y consentidos en un caso, actos de naturaleza estrictamente privada en el otro.

Por último, debe señalarse que no todas las diferencias que existen en cuanto a las posibilidades de revisión o reconsideración de liquidaciones y autoliquidaciones son siempre favorables para los contribuyentes que tributan según el sistema de autoliquidación y siempre perjudiciales para los contribuyentes que tributan según el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. Es cierto que, en principio, la rectificación de las autoliquidaciones puede ser instada en la práctica durante un periodo de tiempo más prolongado (cuatro años) que la revisión de las liquidaciones (un mes ex [arts. 223.1 LGT y 14.2 TRLHL](#)). No obstante, esta ventaja comparativa no es incondicional ni absoluta.

Por un lado, está subordinada a una importante condición: que la administración no haya practicado antes una liquidación provisional o definitiva. Si se ha practicado una liquidación provisional, la rectificación solo es posible "si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario" ([art. 126.3 del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#)), pues con posterioridad todavía pueden practicarse nuevas liquidaciones provisionales sobre aspectos no abordados en las liquidaciones provisionales anteriores. Y si se ha practicado una liquidación definitiva ([art. 126.2 del citado real decreto](#)), las posibilidades de rectificación se equiparan plenamente a las que tiene el sujeto pasivo en el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. En definitiva, en el sistema de gestión del tributo mediante autoliquidación el contribuyente solo puede instar la rectificación de aspectos sobre los que no se haya pronunciado la administración y, una vez practicada la liquidación definitiva, no dispone de más posibilidades de rectificación que las que existen en el sistema de gestión del tributo mediante declaración y posterior liquidación administrativa.

Por otro lado, la mencionada ventaja comparativa cuenta con una importante excepción: los defectos graves y manifiestos que afecten a las liquidaciones y que encajen en las causas de nulidad de pleno derecho que se establezcan expresamente en disposiciones con rango de ley se pueden hacer valer sin limitación temporal alguna ([art. 217 LGT](#)) y, por tanto, más allá del plazo en que se permite la rectificación de las autoliquidaciones. Esta importante excepción corrobora la idea de que no son comparables las dos situaciones que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucional trae a colación y considera incompatibles con el principio de igualdad».

Según el [artículo 120.1 LGT](#), las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del 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.

El propio precepto diferencia las autoliquidaciones de las liquidaciones, pues prevé expresamente que la liquidación surgirá en su caso en el momento en el que el obligado tributario procede a la verificación y comprobación por la Administración de la autoliquidación correspondiente.

La autoliquidación constituye una de las formas de iniciación de la gestión tributaria de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 118 LGT](#).

Especialmente ilustrativa resulta la [STS 22 de septiembre de 2023, rec. cas. 203/2022](#) que declaró lo siguiente:

«La presentación de una autoliquidación, en la que se comunica un determinado hecho con eventual trascendencia tributaria, acompañando en su caso el correspondiente documento en que se contiene el hecho con trascendencia tributaria, es un acto conducente a la liquidación o autoliquidación, aunque el obligado tributario, precisamente por considerar no sujeto el hecho a determinado tributo, no efectúe las operaciones de determinación de la deuda tributaria, lo que no impide que sea un acto que objetivamente es conducente a la liquidación porque permite a la Administración tomar conocimiento del hecho con

trascendencia tributaria, y ejercer sus competencias para su comprobación, y en su caso liquidación y exacción.»

Ya en las [sentencias de 16 de junio de 1977](#) y [24 de junio de 1978](#) se ha negado el carácter de acto administrativo a las liquidaciones practicadas por los contribuyentes. Aun reconociendo el papel preponderante de la actividad del contribuyente, el Tribunal Supremo defiende que esta forma de colaboración con la Administración no puede calificarse como acto administrativo pues desnaturalizaría su concepto.

La doctrina de la Sala sobre la autoliquidación y su finalidad se extracta en la [STS de 13 de julio de 2021, rec. cas. 3887/2020](#) cuando declara lo siguiente:

«En la reciente [STS 1008/2021, de 12 de julio \(RC 4066/2020\)](#) hemos recordado la doctrina de esta Sala en relación con la naturaleza y viabilidad jurídica de las autoliquidaciones tributarias:

"La Sala de instancia considera que ni la LGT ni las normas reglamentarias que la desarrollan permiten que a través de la solicitud de rectificación de una autoliquidación, se pretenda anularla y dejarla sin efecto porque la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al ordenamiento comunitario; por el contrario es la normativa del tributo la que justifica, en su caso, la devolución, sin que proceda a través de la rectificación solicitada conseguir la nulidad de la autoliquidación, pues las normas reguladoras parten de la subsistencia de la autoliquidación.

Sin embargo, dicho razonar no se corresponde ni con la naturaleza ni con la finalidad de las autoliquidaciones. Las autoliquidaciones constituyen una especie dentro del género de las declaraciones, poseen, pues, un carácter especial dentro de las declaraciones, y a través de las mismas los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar, [art. 120.1 de la LGT](#). Sistemáticamente conforman uno de los supuestos de inicio del procedimiento de gestión.

Las autoliquidaciones se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario, conforman lo que ha venido a conocerse como gestión en masa, de suerte que el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador. En el sistema tributario la gestión tradicional y más natural, conforme al normal desenvolvimiento de las relaciones de la Hacienda con los contribuyentes, es la gestión plenamente pública, pero a través de esta se haría prácticamente inviable el mandato constitucional que muy gráficamente se plasma en el "Hacienda somos todos", [art. 31.1 de la CE](#), "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo", de ahí que las autoliquidaciones, la gestión en masa, posean una importancia esencial en el correcto desenvolvimiento del sistema tributario moderno; son actos de colaboración que constituyen, en los supuestos legalmente contemplados y exigibles, un deber que pesa sobre los contribuyentes, no sólo de contenido formal, sino con trascendencia material, cuyo incumplimiento puede dar lugar a responsabilidades de carácter sancionador.

Aún la habitualidad de las autoliquidaciones y su normalización en la gestión del sistema tributario y en la propia aplicación de los tributos, no deja de traslucir cierta anomalía, en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados, son deberes legalmente impuestos; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes. Resulta evidente que si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública la actividad recaudatoria, a través de los procedimientos de gestión, se plasmaría en actos, normalmente liquidaciones, susceptibles de impugnación a través de los cauces dispuestos al efecto y por cualquier vulneración del orden jurídico, incluido, claro está, que la norma que sirve de cobertura al gravamen girado sea contraria a la Constitución o al Derecho Comunitario.

El cambio de sistema, el paso de un sistema de gestión tributaria pública, a la gestión semiprivada -por el enorme peso que ha adquirido en el sistema tributario moderno las autoliquidaciones- en masa mediante las autoliquidaciones, que aporta mayor eficacia y viabilidad al sistema, en modo alguno puede significar una merma de lo que constituye el estatuto de los contribuyentes, conformado con un amplio elenco de derechos y garantías. Como regla general, que debe ayudar cualquier interpretación normativa, es que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos.

El problema, radica en que las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados. Pues bien, como puso de manifiesto la jurisprudencia, véase al respecto por ejemplo la [sentencia de 20 de octubre de 2000, rec. cas. 1837/1995](#), "Pero es no menos

Síguenos en...



cierto que, como pone de relieve "in extenso" la reciente [Sentencia de esta Sala de 29 de Septiembre de 2000 --recurso de casación 7035/94 --](#), recaída en recurso también en su día deducido por la Sociedad de referencia, en este precepto, esto es, en el [art. 121 mencionado del RPREA de 1981](#), se había introducido un procedimiento de gestión, previo al de revisión económico-administrativa, para hacer posible la existencia de un acto administrativo o ficción del mismo --porque las autoliquidaciones, evidentemente, no lo son -- que, a su vez, posibilitara su revisión", el mecanismo de rectificación dispuesto al efecto persigue la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos dispuestos al efecto, y resulta evidente que la impugnación del acto así producido, que no posee más especialidad, en lo que ahora interesa, que la forma de producirse, podrá articularse haciendo valer cuantos motivos de impugnación en general permite el ordenamiento jurídico, entre los que se cuenta, claro está, considerar que la norma que da cobertura al gravamen impuesto es contraria a la Constitución o al Derecho comunitario -aunque con las diferencias propias de los distintos supuestos fácticos concurrentes, si nos puede servir de referencia la [sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021, rec. cas. 3816/2019](#) -; por tanto, se idea un procedimiento cuya finalidad es posibilitar, en su caso, la devolución de lo que se considera ingresado indebidamente, y al efecto se faculta al contribuyente para solicitar la rectificación de su autoliquidación dando lugar a la producción del acto y con ello posibilitando la satisfacción de los intereses del contribuyente, [artº 227.2. b\) de la LGT](#).

El esquema que mantiene los [arts. 120 y ss. de la LGT actual](#) y su desarrollo reglamentario, unificando los procedimientos, es similar al que se contemplaba en el Real Decreto 1163/1990, que regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, distinguiéndose los supuestos en los que la autoliquidación hubiera dado lugar o no a un ingreso indebido. Con el procedimiento que comentamos, solicitada la rectificación, el contribuyente puede pretender, entre otras, la devolución de aquellas cantidades que no le corresponden ingresar, [art. 15.1.c\) del Real Decreto 520/2005](#), entre las que cabe apuntar sin dificultad ni tensión los ingresos realizados en aplicación de una norma que entienda vulnera la Constitución o el Derecho europeo, puesto que resulta evidente que no existe limitación alguna causal y es factible que la cuestión gire en torno a la interpretación y/o aplicación de una norma. En el caso de que se haya cursado la rectificación, la Administración tiene obligación de resolver la solicitud de rectificación de una autoliquidación, sin perjuicio de que pueda producirse el acto presunto desestimatorio, que abre la puerta de la impugnación, por cualquier causa fáctica o jurídica, sin que el que se alegue como único motivo de impugnación la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho europeo de la norma que crea el impuesto, suponga alteración alguna del procedimiento y vía para, en definitiva, procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible, ello sin perjuicio de las consideraciones que al respecto se hizo por [este Tribunal en la sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. cas. 113/2017](#) ".»

En esta sentencia es importante destacar que la pregunta de interés casacional objetivo radicaba en determinar si la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- era cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

La respuesta que se dio fue la siguiente:

«la rectificación de una autoliquidación ---y la consiguiente devolución de ingresos indebidos--- sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente ---que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo---, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea».

En [STS de fecha 12 de julio de 2024, rec. cas. 607/2023](#) se afirmó que la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria deducida directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, no constituye una actuación administrativa impugnabile, sino que deberá solicitarse previamente a la Administración competente la eventual rectificación de la autoliquidación y, en su caso, la devolución del ingreso que se pretende sea declarado indebido, también en los casos en que el fundamento de la solicitud de rectificación sea la posible inconstitucionalidad de la ley tributaria en cuyo cumplimiento se efectuó la autoliquidación.

Por último, es importante señalar que el hecho de que la Administración no revise la autoliquidación presentada no significa que nos encontremos ante un acto presunto. El silencio administrativo ciertamente sólo opera cuando la Administración tiene obligación de resolver en un plazo determinado y no lo hace. Pero dicha obligación no se aplica en el caso de las autoliquidaciones en las que los sujetos pasivos u obligados únicamente se dedican a presentar la autoliquidación, sin que la Administración deba responder preceptivamente. Esto es, la Administración tributaria puede comprobar las autoliquidaciones como señala el [artículo 102 LGT](#), pero no existe una obligación per se.

A raíz de lo expuesto, consideramos que las autoliquidaciones no pueden ser calificadas como actos administrativos. Lo contrario, alteraría la dinámica y el sentido de la regulación legal y los pronunciamientos

judiciales, teniendo en cuenta que además nos encontramos con una materia que está sometida estrictamente al principio de legalidad.

La asunción de esta tesis no lesiona el principio de efectividad tal como afirma la sentencia aquí impugnada. Esta decisión judicial asimila la situación de los contribuyentes que han autoliquidado y no han instado la rectificación de la autoliquidación a la de los contribuyentes que sí lo han hecho o a la de aquellos otros que han sido objeto de un procedimiento de comprobación o inspección y han recibido una liquidación. Al equiparar todas estas situaciones, entiende que se les debe reconocer a todos ellos la posibilidad de instar la revisión de oficio.

El principio de efectividad garantiza que los derechos derivados del Derecho de la Unión Europea no sean imposibles o excesivamente difíciles de ejercer en la práctica por los ciudadanos. Por tanto, impone a los tribunales nacionales la obligación de asegurar la plena eficacia de las normas comunitarias, prevaleciendo sobre normas procedimentales internas que obstaculicen dicha protección.

En este sentido, debemos remarcar que el obligado tributario dispone de un cauce legal específico para hacer efectivo el derecho a la devolución de ingresos indebidos en el caso de que hubiera incurrido en error al efectuar su autoliquidación, sin que la negativa a la revisión directa de la autoliquidación le genere por tanto ninguna indefensión que lesiona el principio de efectividad al constatarse una vía específica para lograr su objetivo.

La existencia de este mecanismo específico en el caso de las autoliquidaciones descarta vulneración alguna del principio de efectividad, pues no se puede obviar que la UE reconoce a los Estados miembros autonomía procedimental. No se observa ninguna limitación a los particulares en alcanzar la devolución del ingreso indebido. No se olvide, además, como se insistió durante la vista por parte de la Abogacía del Estado, que, además, la parte recurrida puede acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado.

Cuarto.-Doctrina que se fija.

Por todos los argumentos expuestos, la doctrina que fijamos es la siguiente: Las autoliquidaciones son actos de colaboración de los obligados tributarios, que pueden ser rectificadas de conformidad con el [artículo 120 LGT](#), sin que quepa considerarlas como administrativos presuntos, y, en consecuencia, no son susceptibles de declaración de nulidad por el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del [artículo 217 LGT](#).

QUINTO.- Pretensiones

La Abogacía del Estado solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a Derecho, la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de la Audiencia Nacional impugnada.

La parte recurrida se opone al recurso, y, además, como ya se ha dicho afirma podría procederse a una solicitud de opinión consultiva al TEDH conforme al Protocolo nº 16 del Convenio del Consejo de Europa. En relación con esta cuestión, en la que se insistió, pero sin dar suficientes razones para ello, durante la vista, declaramos que no vemos motivo para acceder a dicha petición.

Por lo demás, por todas las razones expresadas procede acceder a las pretensiones de la abogacía del Estado. Por tanto, revocando la sentencia impugnada dictada por la Audiencia Nacional, confirmamos el acuerdo de 6 de septiembre de 2021 del Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria por el que se inadmitía la solicitud de nulidad de pleno derecho de la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones presentada en fecha 25 de febrero de 20213.

SEXO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, conforme al [art. 139.1 LJCA](#), dada la complejidad jurídica de la cuestión suscitada, no ha lugar a hacer especial imposición por lo que cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

PRIMERO. -Fijar los criterios interpretativos contenidos en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia

SEGUNDO. -Haber lugar al recurso de casación núm. 422/2024, interpuesto por interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la [sentencia dictada el 27 de junio de 2023, por la Audiencia Nacional, sala de lo Contencioso-Administrativo, sección séptima, en el recurso de apelación nº 72/2022](#), contra la sentencia n.º 97/2022, de

Síguenos en...



9 de mayo, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 2, dictada en el recurso n.º 39/2021, sobre el Impuesto de Sucesiones. Casar y anular la sentencia recurrida.

TERCERO.-Desestimar el recurso n.º 72/2022, interpuesto por don Fernando, representado por la procuradora doña María Lourdes Amasio Díaz contra la sentencia de 9 de mayo, del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo n.º 2, dictada en el recurso n.º 39/2021, que desestima el recurso interpuesto contra la resolución del Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 6 de septiembre de 2021, que inadmite a trámite la solicitud de revisión de oficio formulada contra la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, presentada el 25 de febrero de 2013, que, por tanto, queda confirmada.

CUARTO.-No hacer imposición de las costas procesales de esta casación. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

