



Roj: **STS 2979/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2979**

Id Cendoj: **28079130022021100293**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/07/2021**

Nº de Recurso: **3699/2020**

Nº de Resolución: **1040/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 10405/2019,**  
**ATS 12571/2020,**  
**STS 2979/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.040/2021**

Fecha de sentencia: 16/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3699/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3699/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1040/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3699/2020**, interpuesto por el procurador don Ramón Blanco Blanco, en nombre y representación de **ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A.** (en adelante, ALTAMIRA) contra la sentencia nº 958/2019, de 5 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 297/2017. Como parte recurrida ha comparecido la **GENERALIDAD DE CATALUÑA** y, en su nombre y representación, por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 5 de diciembre de 2019, cuyo fallo acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] 1º.- DECLARAR LA INADMISIBILIDAD del presente recurso contencioso administrativo por la causa prevista en el artículo 69.c) LJCA .*

*2º.- IMPONER a la parte actora las costas del presente recurso, limitadas a la cantidad de 3000 €, por todos los conceptos [...]."*

### SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Santiago Puig de la Bellacasa, en nombre y representación de ALTAMIRA, presentó escrito de 3 de febrero de 2020, de preparación de recurso de casación contra la expresada sentencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como normas infringidas los artículos 1, 25, 56 y 69.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española, los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y los artículos 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (RGGI).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de junio de 2020, ordenando el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El procurador Sr. Blanco Blanco, en la representación ya reseñada, ha comparecido el 17 de julio de 2020, y la Generalidad de Cataluña el 15 de julio del mismo mes, dentro ambas del plazo de 30 días fijado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 17 de diciembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*"[...] Precisar si, puede declararse la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo al amparo del artículo 69, c) LJCA , cuando tenga por objeto la impugnación de una resolución que desestima la petición de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, por razones de inconstitucionalidad, ilegalidad o quiebra del Derecho de la Unión Europea de la ley de creación del tributo, cuando al tiempo la formalización de la demanda no solo se pide la anulación de la resolución recurrida, sino que, además, se solicite por medio de otrosí el planteamiento de cuestión de inconstitucional o cuestión prejudicial.*

*Determinar si, la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce procedimental 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 [...]".*

2. El procurador Sr. Blanco Blanco, en nombre de ALTAMIRA, interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 de febrero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las citadas más arriba, solicitando de este Tribunal que:

*"...dicte Sentencia en la que, a la vista de los argumentos previamente expuestos, anule la Sentencia de instancia y corrija la doctrina que en ella se contiene, estableciendo como doctrina legal: Que no puede declararse la inadmisibilidad de un recurso contencioso administrativo al amparo del artículo 69, c) LJCA , cuando tenga por objeto la impugnación de una resolución que desestima la petición de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, por razones de inconstitucionalidad, ilegalidad o quiebra del Derecho de la Unión Europea de la ley de creación del tributo, cuando al tiempo la formalización de la demanda no solo se pide la anulación de la resolución recurrida, sino que, además, se solicite por medio de otrosí el planteamiento de cuestión de inconstitucional o cuestión prejudicial. Que la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce procedimental adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea. Adicionalmente, se suplica de la Sala que resuelva el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad Altamira Santander Real Estate, S.A. (mi mandante), y en atención a los amplios fundamentos jurídicos incluidos en el escrito de demanda y posterior de conclusiones formulados en el pleito de instancia, acuerde la anulación de la Resolución de fecha 3 de abril de 2017, con número de referencia 0259S/19808/2017, dictada por la Junta de Finances del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya, reconociendo además el derecho de la actora a la devolución de los importes indebidamente ingresados con motivo de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2015, modelo 510, del Impuesto sobre las Viviendas Vacías (en adelante, "IVVCat."), impuesto aprobado por la Ley 14/2015, de 21 de julio. Adicionalmente, y al amparo de lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional , insta de esa Sala que eleve cuestión de inconstitucional por las razones expuestas en el escrito de demanda formalizado ante la Sala de instancias, al haberse evidenciado que la norma legal que en aplicación de la cual se dicta la Resolución aquí impugnada pudiera resultar contraria a la Constitución. Se solicita también formalmente la elevación por la Sala de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una vez evidenciadas razones suficientes (quiebra de los artículos 16 , 17 , 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea , según ha sido expuesto en el FJ Quinto de esta demanda), para justificar su tramitación en virtud de lo dispuesto en el art. 267 del TFUE . Solo de manera subsidiaria se suplica de la Sala la devolución del proceso a la Sala de instancia para que entre a resolver sobre la cuestión de fondo y resuelva en conformidad. "*

#### **CUARTO.- Oposición del recurso de casación.**

La Administración recurrida -la Generalidad de Cataluña- por escrito de 29 de marzo de 2021 presentó escrito de oposición, en que interesó se dicte sentencia que desestime el recurso de casación y confirme plenamente la Sentencia de instancia núm. 958, de 5 de diciembre de 2019, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo núm. 297/2017.

#### **QUINTO.- Deliberación, votación y fallo.**

Por providencia de 21 abril de 2021 quedó fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 1 de junio de 2021, pero acordada la suspensión de dicho señalamiento por necesidades del servicio, se fijó nueva fecha al efecto para el día 6 de julio de 2021, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en precisar si la Sala sentenciadora ha aplicado correctamente el Derecho para declarar la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo al amparo del artículo 69.c) LJCA, por tener por objeto la impugnación de una resolución que desestima la petición de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, por razones de inconstitucionalidad, ilegalidad o quiebra del Derecho de la Unión Europea de la ley de creación del tributo, cuando al tiempo la formalización de la demanda no solo se pide la anulación de la resolución recurrida, sino que, además, se solicita por medio de otrosí el planteamiento de cuestión de inconstitucional o cuestión prejudicial.



Y, al margen de tal cuestión o a partir de la resolución de la primera cuestión, determinar si la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce procedimental 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.

**SEGUNDO.- Sobre la cuestión relativa a la desviación procesal declarada por la sala de instancia.**

El recurso contencioso-administrativo seguido en la instancia no puede considerarse aquejado de desviación procesal y, por ello, incurso en causa de inadmisibilidad, la acordada al amparo del art. 69.c) LJCA. Cabe hacer alusión, en primer término, a la doctrina acuñada a lo largo de los años por este Tribunal Supremo en relación con la desviación procesal:

*"[...] SEXTO.- Para resolver sobre la causa de inadmisibilidad alegada debemos recordar que reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido afirmando que el proceso contencioso-administrativo no permite la "desviación procesal", que se produce cuando se plantean en sede jurisdiccional cuestiones (no motivos) nuevas, respecto de las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse, y por tanto, no procede hacer pronunciamiento alguno sobre las peticiones o pretensiones que no fueron objeto de las resoluciones administrativas impugnadas al efecto de no alterar la función esencialmente revisora de la jurisdicción respecto de la actuación administrativa, sin que a ello se oponga lo preceptuado en los arts. 43.1 y 69.1 LJCA , al determinar respectivamente, que: "Esta jurisdicción juzgará dentro del límite de las pretensiones de las partes y de las alegaciones para fundamentar el recurso y la oposición" y que "en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de los cuales pueden alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso de reposición o con anterioridad a éste" , pues si dichos preceptos autorizan nuevas alegaciones o motivos nuevos en defensa del Derecho, en modo alguno permiten que pueda alterarse, reformarse ni menos adicionarse a la pretensión, peticiones que no se discutieron en vía administrativa y que ni siquiera se formularon en ella, ya que si la permite la alteración de los fundamentos jurídicos deducidos ante la Administración o la ampliación de los mismos, de tal suerte que el escrito de demanda, dejando intacta la cuestión suscitada en dicha vía previa, pueda albergar razones y fundamentos diversos a los expuestos en el expediente administrativo antecedentes de la litis, no autoriza que produzca en ella una discordancia objetiva entre lo pedido, pretendido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional [...]"*

Así las cosas, es patente que tanto los actos impugnados en la vía previa -lo que no es objeto de polémica en la sentencia- como lo que frente a ellos se pide en el litigio de instancia, esto es, las pretensiones ejercitadas, han permanecido invariables en la impugnación procesal respecto de la vía previa.

Partiendo de la excepcionalidad con que una causa de inadmisión debe ser interpretada por los tribunales de esta jurisdicción, de acuerdo con la reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo, basada en el criterio del Tribunal Constitucional, en relación con el principio de tutela judicial efectiva, es claro que aquí no concurre esa desviación o desajuste. Tal puede suceder, bien porque el acto objeto de la impugnación varíe o se extienda a otros diferentes de los impugnados en la vía previa -lo que aquí, con toda evidencia, no sucede, ni la Sala de instancia lo pone en tela de juicio-; o bien porque se pida, respecto de estos, cosa diferente a la promovida o postulada en esa vía obligatoria previa.

Tampoco concurre esa desviación procesal en cuanto a los actos impugnados, si se observa el suplico de la demanda y la propia expresión de reconocimiento de la sentencia reflejado en el comienzo del fundamento cuarto de la sentencia:

**"CUARTO.-** En segundo lugar debemos tener en cuenta cual es el objeto del presente recurso contencioso administrativo que no es otro que una Resolución de la JF, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la Resolución de 23-11-2016, de la Agencia Tributaria de Catalunya (ATC), que desestima una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada y de devolución de ingresos indebidos, todo ello en relación al IVV autoliquidado por ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, SA."

De tal presupuesto de hecho podría inferirse que lo que acusa la Sala de instancia es la falta de concordancia, pero solo en lo que concierne a las pretensiones ejercitadas respecto de tales actos impugnados, que no han sido objeto de modificación, pero aun así, habría de partirse de que lo que real y efectivamente pide, en el suplico de su demanda, la recurrente ALTAMIRA, es precisamente, la nulidad del acto revisorio combatido en el proceso -aunque, formalmente, no se interese también la del acuerdo denegatorio de la solicitud inicial que, a su vez, fue objeto de impugnación ante la Junta de Finanzas-.



Lo cierto es que, aun con cierta imprecisión, se pide con claridad bastante lo que debe instarse en el suplico de la demanda contencioso-administrativa, que forma parte de un proceso impregnado en sus instituciones del carácter revisor de nuestra jurisdicción, y donde precisamente por ello, la pretensión de nulidad es la base y punto de partida para, eventualmente, poder ejercitar otras derivadas de la primera, como las de plena jurisdicción o la indemnizatoria. Es preciso, a tal efecto, recordar el contenido del artículo 31 de la LJCA, a cuyo tenor:

*"1. El demandante podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones susceptibles de impugnación según el capítulo precedente.*

*2. También podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas la indemnización de los daños y perjuicios, cuando proceda".*

El pleno respeto del derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva, - art. 24.1 LJCA- cercenado cuando se impide injustificadamente el acceso al proceso, exige rechazar de plano la causa de inadmisión aplicada para no adentrarse en la admisión y sustanciación del proceso, máxime cuando: a) la propia Sección ha admitido y rechazado en cuanto al fondo recursos sustancialmente idénticos al ahora examinado; b) la invocación de la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo nº 1127/2017, de 27 de junio, dictada en el recurso de casación nº 145/2016, es desafortunada, por clara diferencia entre el caso examinado en ese asunto respecto del que ahora vemos; y c) la desviación procesal -en rigor, como causa de inadmisibilidad, impedimento para abrir la puerta de entrada al proceso judicial- impediría toda consideración o pronóstico sobre la falta de éxito de la pretensión actora al suscitar la cuestión de la oposición del impuesto autonómico discutido indirectamente con normas de rango superior, lo que efectúa indebidamente la Sala juzgadora al mencionar que *"...El proceder de la parte actora en el presente procedimiento, puesto en relación con la vía administrativa, al margen del contenido de la STC 4/2019, de 17 de enero, que ya aclara a la recurrente buena parte de sus dudas de constitucionalidad, debe conducir a una sentencia de inadmisibilidad, en la forma establecida por el Tribunal Supremo"*, opinión que no puede ser aducida en la sentencia para provocar la inadmisión liminar del recurso entablado, en cuanto supone un juicio de valor de la pretensión ya ejercitada, incompatible con el hecho de no haberse admitido a trámite el recurso.

**TERCERO.- Remisión íntegra a la sentencia de 15 de julio de 2021, recaída en el recurso de casación nº 4144/2020, que a su vez se remite a la de 12 de julio de 2021, dictada en el recurso de casación nº 4066/2020**

Esta Sala, en la primera de las dos sentencias mencionadas, que versa sobre un problema de naturaleza sustancialmente idéntico -en cuanto al fondo de la cuestión litigiosa-, y que afecta además al mismo tributo aquí concernido, el Impuesto sobre las Viviendas Vacías (en adelante, "IVVCat."), creado y regulado por la Ley de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, ha examinado la cuestión relativa al alcance y efectos de la solicitud que regula el art. 120.3 de la LGT, cuestión que a su vez ha sido analizada, para otro impuesto diferente, el impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, aprobado por la Ley catalana 12/2014, de 10 de octubre, en la comentada sentencia de 12 de julio de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 4066/2020, que ha resuelto pretensiones similares a las que aquí se ventilan, y en ella ha dado respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, deducido por ALTAMIRA, señalado y votado en la misma fecha que el presente. Cabe, por tanto, una remisión *in toto* a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma detallada.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

*"[...] Como se ha puesto de manifiesto en los Antecedentes, el auto de admisión acota el debate y, en consecuencia, la cuestión de interés casacional objetivo a la adecuación o no del cauce elegido cuando entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea; deja al margen la cuestión de fondo, esto es, si la Ley 12/2014 es o no conforme con las normas de la UE o con la Constitución.*

La parte recurrente, como se pone de manifiesto de los términos de su escrito de interposición y del suplico articulado, no sólo aspira a que se declare la corrección del cauce procedimental elegido para rectificación de la autoliquidación, sino fundamentalmente que se acceda a la correspondiente devolución de ingresos indebidos por entender que la Ley 12/2014 es contraria al Derecho de la Unión Europea y a la Constitución, o, en su caso, se plantee cuestión prejudicial ante el TJUE o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

Resulta claro que las normas aplicables en el conflicto suscitado, las referidas a las cuestiones procedimentales son normas estatales, artº 120 y ss. de la LGT y su desarrollo reglamentario; mientras que las cuestiones de fondo, la virtualidad de la aplicación del gravamen creado por la Ley 12/2014, se rige por una Ley





autonómica -la mención que se hace al art.º 3 de la LGT es meramente instrumental y carente de contenido-, poniendo en entredicho la parte recurrente su compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo y con la Constitución. El art.º 86.3 de la LJCA, mantiene la norma tradicional de excluir del recurso de casación estatal las controversias referidas a la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico autonómico, al respecto cabe poner de ejemplo el auto de este Tribunal de 26 de junio de 2017, rq 295/2017 sin que en el presente caso se haga referencia y cuestione preceptos que reproduzcan normativa estatal de carácter básico, ni se haya hecho valer la posible vulneración de una jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal de contenido idéntico a uno autonómico. Con todo, como se ha puesto de manifiesto, el debate procesal en la instancia, y esta fue la razón de decidir sin entrar en otras consideraciones, ha girado en torno a la interpretación y aplicación del art.º 120 de la LGT y el cauce elegido para la solicitud de ingresos indebidos. Todo ello sin perjuicio de que en los casos en los que se pueda ver concernidos ambos ordenamientos, quepa interponer tanto el recurso de casación estatal, como el autonómico, recordemos los términos del auto de este Tribunal de 17 de julio de 2017, re. cas. 1271/2017.

En definitiva, queda circunscrito este recurso de casación a la interpretación y aplicación de las normas estatales cuestionadas, sin que quepa entrar, ni resolver, en los términos interesados por la recurrente, sobre la incompatibilidad de la Ley 12/2014 con el ordenamiento de la UE y con la Constitución a los efectos de acceder o no a la devolución de los ingresos interesada, limitándonos, pues, a analizar y enjuiciar si el cauce procedimental era el adecuado.

### **SEGUNDO.- Sobre las autoliquidaciones y su finalidad.**

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.º 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.º 31.1 de la CE, " *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante una 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 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, sí 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, art.º 227.2. b) de la LGT.*

El esquema que mantienen 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.º 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.

### **TERCERO.- Sobre la cuestión con interés casacional y su proyección al caso que nos ocupa.**

Dicho lo anterior la respuesta que ha de darse a la cuestión con interés casacional planteada en el auto de admisión es positiva, esto es, 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 [...].

Dada la sustancial coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 12 de julio de 2021 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los examinados en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

En consecuencia, cabe concluir que el hecho de que se impugne una autoliquidación previamente presentada, como hizo la hoy recurrente, en ningún caso puede suponer, como parece desprenderse de la sentencia impugnada, que dicha actuación -la presentación obligatoria, el 17 de marzo de 2016, de la autoliquidación del



Impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña (modelo 510), correspondiente al ejercicio 2015- implique la aceptación y el reconocimiento de la normativa aplicable al tributo.

Antes al contrario, la entidad recurrente, pese a considerar que la normativa reguladora del impuesto sobre las viviendas vacías podía ser contraria a la Constitución, cumplió con su obligación y presentó su autoliquidación, procediendo a ingresar su importe, si bien posteriormente planteó el único procedimiento que la normativa tributaria contempla para la devolución de un ingreso que considera indebido, como es la rectificación de la autoliquidación presentada por el referido impuesto, interesando su rectificación y la consecuente devolución de lo ingresado indebidamente, siguiendo el procedimiento que establece el art. 120.3 de la Ley General Tributaria y los artículos 126 y siguientes del RGIT.

A lo expuesto se añade que la resolución de la Junta de Finanzas fue ortodoxa, en tanto parte de la base de que fue correcta y admisible la solicitud de devolución de ingresos indebidos y la rectificación de la autoliquidación presentada, siendo el fundamento para desestimar la reclamación que la Junta se debe al Derecho dado, sin que la ley ni el reglamento puedan ser cuestionados en su validez y eficacia. Ello implica que no consideró incorrecta la petición de rectificación de la autoliquidación, esto es, no negó el derecho del reclamante a promoverla, sino que lo que hizo fue expresar que no había derecho, de fondo, a la devolución, por no ser indebidos los ingresos, al estar amparados en normas jurídicas que no habían sido suspendidas en su ejecución.

#### **CUARTO.- Aplicación al caso de la expresada doctrina.**

Consecuencia necesaria de lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 120 y ss. de la LGT y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, es que el recurso de casación debe ser estimado, toda vez que, de un lado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la correcta interpretación del preceptos y doctrina procesal que regula la desviación procesal y, de otra, que aún superando a efectos dialécticos tal obstáculo, no hay inconveniente en que la Sala de instancia decida y resuelva, con libertad de criterio, si asiste o no la razón a la entidad recurrente en su solicitud de devolución de ingresos indebidos, la cual debe ser examinada en cuanto al fondo.

No obstante, esta propia pretensión de fondo no puede ser atendida, pues siendo el único motivo jurídico esgrimido por la recurrente en su demanda frente a la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos el de la disconformidad del impuesto con la Constitución, sin hacer valer otros eventuales motivos impugnatorios, no puede desconocerse que la STC 4/2019, de 17 de enero (BOE núm. 39, de 14 de febrero de 2019), desestimó el recurso de inconstitucionalidad nº 2255/2016, interpuesto por el Presidente del Gobierno contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías.

En efecto, el Tribunal Constitucional, en la referida sentencia, previa aclaración de que para la resolución del recurso de inconstitucionalidad interpuesto debía de atender al conjunto de dicha Ley -con la excepción de las disposiciones modificativas primera, segunda, cuarta y quinta, que no están referidas al tributo controvertido- por considerar *"...que el vicio de inconstitucionalidad, en caso de existir, afectaría a toda la regulación del impuesto sobre las viviendas vacías"*, de tal forma que *"los preceptos no impugnados solo tienen eficacia normativa cuando se ponen en conexión con los recurridos"*, sosteniendo que su análisis había de *"referirse a toda la regulación legal del tributo"*, entra a examinar la vulneración aducida del artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en relación con los tributos locales, y específicamente, con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), y concluye en los términos siguientes:

*"[...] En suma, entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI se aprecian diferencias sustanciales, que llevan a concluir que no estamos ante tributos "coincidentes" ( STC 210/2012, FJ 6) ni "equivalentes" ( STC 53/2014, FJ 3) a efectos del artículo 6.3 LOFCA"*.

Asimismo, añade que:

*"[...] En suma, con base en lo razonado, debemos concluir que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco vulnera lo dispuesto en el artículo 6.3 LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 LHL"*.

En último término, hay que recordar que la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia núm. 988/2019, de 17 de diciembre, dictada en el recurso 154/2016, ha desestimado también el recurso interpuesto por la Asociación Española de la Banca (AEB) contra el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre viviendas vacías. Tal sentencia ha sido reiterada por la núm. 1014/2019, de 19 de diciembre (recurso 156/2016) y por la núm. 1031/2020, de 4 de marzo (recurso 38/2017), entre otras.





Las consideraciones expuestas conducen a la desestimación del recurso contencioso-administrativo deducido en la instancia (una vez determinado, en este asunto, que debió ser previamente admitido a trámite).

#### **QUINTO.- Pronunciamiento sobre 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en relación con las causadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

#### **FALLO**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico tercero de la sentencia de 12 de julio de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 4066/2020.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Ramón Blanco Blanco, en nombre y representación de **ALTAMIRA SANTANDER REAL ESTATE, S.A.**, contra la sentencia nº 958/2019, de 5 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 297/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo mencionado -tras rechazar la causa de inadmisión declarada en la sentencia, una vez debida su admisión a trámite-, promovido por la sociedad aquí recurrente en casación contra la resolución de 30 de marzo de 2017, de la Junta de Finanzas autonómica, que desestimó la reclamación formulada contra la resolución del Delegado Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria Catalana que, a su vez, desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación del impuesto sobre viviendas vacías, correspondiente al ejercicio 2015, por importe de 39.690 euros, por ser las expresadas resoluciones ajustadas a Derecho.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.