



Roj: **STS 2638/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2638**

Id Cendoj: **28079130022022100232**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/06/2022**

Nº de Recurso: **6613/2020**

Nº de Resolución: **881/2022**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 484/2020,**
ATS 10817/2021,
STS 2638/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 881/2022

Fecha de sentencia: 30/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6613/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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.: 6613/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 881/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6613/2020, promovido por Air Europa Líneas Aéreas, S.A.U., representada por el procurador de los Tribunales don Ángel Joaniquet Tamburini, bajo la dirección letrada de don Santiago Francisco Janer Busquets, contra la sentencia de la Sección Segunda la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 16 de enero de 2020, recaída en el procedimiento ordinario núm. 154/2017.

Comparece como parte recurrida el Departamento de Economía y Hacienda de la Generalitat de Catalunya, representado y asistido por letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por Air Europa Líneas Aéreas, S.A.U. contra la sentencia núm. 113, de 16 de enero de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 154/2017 formulado frente a la resolución dictada por la Junta de Finanzas del Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Catalunya, de fecha 30 de enero de 2017, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa instada contra la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, correspondiente al ejercicio 2015, por un importe de 140.907,68 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO.- [...]"

Este Tribunal no desconoce el contenido de las SSTs de fecha 31/1/2017 (REC 1616/2016) y 11/6/2015 (REC 96/2012). Sin embargo, debemos hacer notar que los supuestos resueltos por el TS y el presente son claramente distintos. Para empezar, en el presente caso se impugna un acto administrativo que responde a una previa solicitud de la parte actora, solicitud que tiene relación con una actuación de la misma en la que demuestra aceptación y conocimiento de la normativa aplicable al tributo, lo que diferencia el caso del resuelto por el TS en el año 2017. Tal actuación es una autoliquidación de la que se solicita su rectificación, no su anulación, y frente al que la ATC deniega la rectificación y devolución de ingresos indebidos solicitada en base a lo dispuesto en la normativa vigente aplicable al tributo, lo que nos diferencia del supuesto resuelto por el TS en el año 2015, ya que en este nos encontramos con una previa STC (la STC 22/2015 de 16 de febrero) que declaró la inconstitucionalidad del tributo.

En nuestro caso, insistimos, se solicita una rectificación (de hecho se pretende la anulación) de una autoliquidación, lo que ni responde al concepto de mera rectificación, considerado equivalente a "modificación" o "corrección" de algo previamente elaborado (en este sentido se expresa el diccionario de la RAE), ni tampoco es aceptable a la vista de la normativa aplicable. Así el art. 120.3 de la LGT comienza su párrafo segundo disponiendo que *"cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo..."*, lo que comporta que es, por tanto, la normativa del tributo la que ha de justificar la devolución a partir de la rectificación practicada. Lo mismo se desprende del RD 1065/2007 de 27 de julio, cuando por ejemplo el art. 126.5 exige que *"la solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación"*. En términos parecidos el art. 127.2 del mismo Reglamento. También el art. 128 del RD 1065/2007 menciona que la Administración *"acordará o no la rectificación de la autoliquidación"*, lo que presupone la subsistencia en todo caso de esta última, e incluso en el caso de que se acuerde la rectificación, nos dice que *"la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional, cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario"*.

En el presente caso, la recurrente ha actuado en contra de sus actos propios presentando la autoliquidación y solicitando la devolución de ingresos indebidos sin amparo normativo a tenor de lo anteriormente expuesto,



recurriendo a una vía no adecuada para cuestionar la constitucionalidad y conformidad con el ordenamiento jurídico del tributo autoliquidado. Todo ello comporta que el presente recurso haya de ser desestimado".

El procurador de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 3 de marzo de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 221.4, el artículo 32.1 y el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 9 de septiembre de 2020.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 21 de julio de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la solicitud de devolución de ingresos indebidos de una autoliquidación 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 120.3 y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2 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.

3.3 Los artículos 13, 14.1 a) y 15.1 e) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de Air Europa Líneas Aéreas, S.A.U., mediante escrito registrado el 7 de octubre de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce "[...] la pretensión casacional deducida en el presente recurso coincide en efecto con la pretensión casacional que ha sido acogida por esta misma Sala y Sección en las dos referidas sentencias de 12 de julio de 2021 (RRCA 4066/2020 y 4087/2020)", y en consecuencia, "por aplicación del criterio jurisprudencial expuesto y la interpretación que de los preceptos que se consideran infringidos ha efectuado este Tribunal Supremo en las referidas Sentencia de 12 de julio de 2021, procede estimar este recurso y casar la sentencia de la Sala de instancia, al ser la tesis contenida en la sentencia impugnada contraria a la correcta interpretación de los artículos 120 y ss. de la LGT y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007. [...]" (págs. 4-5 del escrito de interposición).

Finalmente solicita "[...] 1º) se declare que ha lugar al recurso de casación preparado por [su] representada contra la sentencia de 16 de enero de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, dictada en el recurso nº 154/2017, procediendo en consecuencia a casarla y anularla; y 2º) se ordene la retroacción de actuaciones del recurso nº 154/2017 al momento de señalar para votación y fallo, debiendo la Sala de instancia, acordada la conformidad jurídica de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, resolver sobre la pretensión planteada en relación con el fondo del recurso".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la abogada de la Generalitat de Catalunya presenta, el día 26 de noviembre de 2021, escrito de oposición en el que a la vista de los antecedentes existentes sobre esta materia en las sentencias del Tribunal Supremo que han estimado los recursos de casación 3524/2020, 3590/2020 y 4036/2020, entre otras, se remite "[...] a los razonamientos que ya expres[ó] en los recursos de casación mencionados, que en todo caso son los mismos que estimó la sentencia del TSJC 113, de 16 de enero de 2020, ahora impugnada", y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime íntegramente el presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente".



SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 14 de junio de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 113, dictada el 16 de enero de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 154/2017 promovido por Air Europa Líneas Aéreas, S.A.U. contra la resolución de la Junta de Finanzas de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución del Delegado Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria Catalana que, a su vez, rechazó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, relativa a la autoliquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial.

SEGUNDO.- *La controversia jurídica.*

Sobre la cuestión identificada en el auto de admisión, consistente en determinar si la rectificación de una autoliquidación es una vía idónea para esgrimir la infracción, por la ley habilitante del impuesto autoliquidado, del Derecho de la Unión Europea, se ha pronunciado este Tribunal Supremo en asuntos semejantes al que nos ocupa, en multitud ocasiones desde que recayó la sentencia núm. 1008/2021, de 12 de julio, (RC 4066/2020), ECLI:ES:TS:2021:2988.

Por razones de coherencia y seguridad jurídica, dado que no existen cuestiones jurídicas novedosas a despejar, baste para resolver la presente controversia con remitirnos a lo expresado en la sentencia citada.

TERCERO.- *Remisión a la sentencia núm. 1008/2021, de 12 de julio, rca. 4066/2020.*

La mencionada sentencia, votada y decidida en la misma fecha que otras varias en asuntos de planteamiento similar, seguidas de muchas otras más -lo que excusa de su cita pormenorizada- como hemos apuntado, versa *prima facie* sobre la idoneidad del mecanismo legal previsto en el artículo 120.3 de la LGT, para controvertir la propia declaración-liquidación, en aquellos casos en que la discrepancia no afecta a la declaración de voluntad o a la necesidad de rectificar hechos o elementos con transcendencia tributaria, sino que se encamina a poner de manifiesto que la ley autonómica que crea el tributo y ampara la autoliquidación y la obligación declarada en ella contraviene el Derecho de la Unión Europea.

Expresábamos en aquella sentencia núm. 1008/2021, de 12 de julio (RC 4066/2020) lo siguiente:

"[...] PRIMERO.- Sobre el conflicto suscitado y alcance y límite del pronunciamiento que corresponde hacer a este Tribunal Supremo.

La sentencia objeto del presente recurso de casación desestima el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 21 de diciembre de 2016, de la Junta de Finanzas, desestimatoria a su vez de la reclamación económico administrativa interpuesta contra la denegación de su solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada y devolución de ingresos indebidos, en relación al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, ejercicio 2015, por importe de 35.118'73 €.

Se basaba la solicitud de rectificación de la autoliquidación en que la Ley catalana 12/2014, de 10 de octubre, que crea el referido impuesto, era contraria a los principios y normas de la Unión Europea y a la Constitución española. La resolución de la Junta de Finanzas desestima la reclamación contra lo resuelto por el Delegado Territorial de Barcelona de la ATC, al considerar que viene obligada a aplicar la ley y el reglamento, sin que le competa pronunciarse sobre las vulneraciones del derecho comunitario y la inconstitucionalidad de la Ley 12/2014 denunciadas por la obligada tributaria (sobre esta Ley se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en sentencia de 74/2016, de 14 de abril, declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los arts. 1.1 c); y 21 a 30, del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear).

La razón de decidir de la Sala de instancia, en lo que en este recurso interesa, se concreta en la improcedencia del cauce procedimental elegido por la recurrente, art.º 120 y ss. de la LGT, en relación con los arts. 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, pues de estos se desprende que "no puede pretenderse mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación previamente presentada es dejar sin efecto la misma por considerar que la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al derecho comunitario o al ordenamiento jurídico en general, por exceder dicho planteamiento del ámbito y finalidad de la rectificación de la autoliquidación".



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 artº 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 artº 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 ha 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 artº 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", artº 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 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, art.º 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.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.

El recurso de casación debe, por tanto, ser estimado, al ser la tesis contenida en la sentencia impugnada contraria a la correcta interpretación de los arts. 120 y ss. de la LGT y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007. Debiéndose limitar nuestro pronunciamiento a este punto por las razones recogidas anteriormente y ello, en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que es la Sala de instancia, juez natural para las cuestiones de fondo planteadas, la que debe pronunciarse sobre las mismas [...]".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia transcrita, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra traslación al actual recurso de casación.

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

Consecuencia necesaria de todo 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, 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 ["BOE" núm. 213, de 5 de septiembre], es que el recurso de casación debe ser estimado, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la correcta interpretación de dichos preceptos.

No obstante, debe limitarse nuestro pronunciamiento a la cuestión procedimental debatida, por las razones recogidas anteriormente, en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, de que es la Sala de instancia, juez natural para el enjuiciamiento de las cuestiones de fondo planteadas, la que debe pronunciarse sobre estas, con plena libertad de razonamiento -salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada sobre la idoneidad que hemos declarado acerca de la idoneidad del mecanismo previsto en el art. 120.3 LGT para sustanciar la pretensión ejercitada en el proceso-, lo que comporta que acordemos, a tal efecto, la retroacción de las actuaciones a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA.

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 cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a pronunciamiento alguno, por haberse acordado la retroacción de actuaciones a la fase previa a la sentencia, en la que habrá de resolverse lo procedente.

FALLO

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

- 1.-** Fijar los criterios interpretativos por remisión al Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia núm. 1008/2021, de 12 de julio, rca. 4066/2020.
- 2.-** Que ha lugar al recurso de casación núm. 6613/2020, interpuesto por Air Europa Líneas Aéreas, S.A.U. contra la sentencia núm. 113, de 16 de enero de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 154/2017 formulado frente a la resolución dictada por la Junta de Finanzas del Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Catalunya, de fecha 30 de enero de 2017, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa instada contra la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, correspondiente al ejercicio 2015, por un importe de 140.907,68 euros. Casar y anular la sentencia recurrida
- 3.-** Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso núm. 154/2017 de la Sala de instancia al momento de señalar para votación y fallo, debiendo la Sala de instancia, acordada la conformidad jurídica de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, resolver sobre la pretensión planteada con relación al fondo del recurso.



4.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas del presente recurso en los términos del último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ