



Roj: **STS 2989/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2989**

Id Cendoj: **28079130022021100299**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/07/2021**

Nº de Recurso: **4087/2020**

Nº de Resolución: **1009/2021**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 485/2020,**  
**ATS 12569/2020,**  
**STS 2989/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.009/2021**

Fecha de sentencia: 12/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4087/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4087/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1009/2021**

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 12 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4087/20208, interpuesto por la entidad DEUTSCHE LUFTHANSA, AG, representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Irene Arnés Bueno, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Christian Moreno Roch, contra la sentencia n.º. 114, de 16 de enero de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso n.º. 159/2017, contra la resolución dictada por la Junta de Finanzas, de fecha 30 de enero de 2017, desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación del Impuesto sobre emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, ejercicio 2015, por importe de 169.176,80 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Generalidad de Cataluña, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 159/2017, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha de 16 de enero de 2020, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil DEUTSCHE LUFTHANSA, AG, contra la resolución dictada por la Junta de Finanzas, de fecha 30 de enero de 2017. 2.- Imponer a la parte recurrente las costas causadas en el presente procedimiento, si bien limitadas a la cantidad de 3.000 euros".

**SEGUNDO.-** Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la entidad DEUTSCHE LUFTHANSA, AG, se presentó escrito con fecha 6 de marzo de 2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 9 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad DEUTSCHE LUFTHANSA, AG, representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Irene Arnés Bueno, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Christian Moreno Roch, y como parte recurrida La Generalidad de Cataluña, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

**TERCERO.-** Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 17 de diciembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Irene Arnés Bueno, en nombre y representación de la entidad DEUTSCHE LUFTHANSA, AG, por medio de escrito presentado el 18 de febrero de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los arts. 14 (igualdad), 31 (igualdad y generalidad de los tributos) y 9.3 (interdicción de la arbitrariedad) de la CE y arts. 107 a 109 del TFUE.

2.- Los arts. 120.3 y 191 de la LGT.

3.- Los arts. 13 a 15 regulan los procedimientos de rectificación de errores (13) y de devolución de ingresos indebidos (14 y 15), del RD 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.

4.- El art. 126 del RD 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 (RGAT).

La recurrente manifiesta que, el impuesto sobre la emisión de óxido de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial (con régimen de autoliquidación) fue creado por el Parlamento de Cataluña mediante la Ley 12/2014, de 10 de octubre, y que figuraba entre los obligados al pago por ser línea área usuaria del Aeropuerto de Barcelona. Considera que este tributo es contrario al Derecho europeo y a la Constitución Española, debiendo de resultar inválido cualquier acto de aplicación, incluyendo las autoliquidaciones y los correspondientes pagos. El tributo creado en 2014 que, pretendiendo gravar las emisiones a la atmósfera por el tráfico aéreo, sólo se fijaba en el transporte de personas (no de mercancías) y gravaba proporcionalmente menos a las aerolíneas que más contaminaban, beneficiando con ello sobre todo a las sociedades españolas, y además, el tributo sólo se exige a las operaciones de Barcelona (no a los demás aeropuertos de Cataluña). Estas diferencias de trato carecen de una justificación mínimamente objetiva y razonable, al ser desigual y discriminatoria, estamos ante una medida arbitraria, habiéndose manifestado en contra la CNMC, invocando su carácter anticompetitivo. Señala que, la contradicción de la Ley con el ordenamiento continental resulta "objetiva, clara y terminante". Por ello el Parlamento de Cataluña mediante la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, modificó el hecho imponible con efecto de 1 de enero de 2017, manifestando en el Preámbulo que se trataba de hacerlo para adecuarse a Europa, con la consecuencia de que el preciso gravamen controvertido sólo estuvo en vigor en 2015 (de ahí la autoliquidación de febrero de 2016 que da lugar a esta casación) y en 2016.

Así pues, manifiesta que nos encontramos aquí un escenario con las siguientes tres circunstancias: a) un tributo creado por una norma de rango legal cuya validez se cuestiona; b) un régimen de autoliquidación, que obliga -so pena de incurrir en infracción y ser sancionado- a empezar pagando y luego pleitear, empezando por la vía administrativa; y c) un debate sobre en qué consiste dicha vía administrativa. Por ello, considera que es necesario que el TS dicte sentencia sobre la aplicabilidad del procedimiento de rectificación de autoliquidación en los casos en que el contribuyente invoca el carácter indebido del ingreso por inconstitucionalidad del tributo en cuestión, o, en su caso, sobre la existencia de una obligación del contribuyente de infringir la norma como única vía para obtener la devolución de un ingreso tributario que aquél considera inconstitucional o no conforme con el Derecho de la Unión Europea, no haciéndose mención a la vía de solicitud de devolución de ingresos indebidos (la de los arts. 13 a 15 del RGRVA).

Sostiene la recurrente que, la relación entre rectificación de las autoliquidaciones (como posibilidad abierta por el art. 126 del RGAT de 2007) y la solicitud de devolución de ingresos indebidos (arts. 13 a 15 del RGRVA de 2005) no puede verse en términos excluyentes o dilemáticos: lo primero se concibe en términos formales (su objeto son sólo las autoliquidaciones, siempre que concurren determinados supuestos de hecho), siendo así que en lo segundo (solicitar la devolución de ingresos que, por cualquier razón, se tienen por indebidos) el concepto está elaborado sobre una noción material: el citado carácter indebido del ingreso tributario, ya se hubiese tratado de una autoliquidación o no y así presente uno u otro carácter formal la concreta causa de dicho



carácter indebido. Cuando coinciden un concepto formal (y limitativo) y otro material (y universal), nada impide su coexistencia. Estamos hablando de cosas que, precisamente por ser heterogéneas, resultan compatibles. Por ello, responde al auto de admisión afirmando que el cauce de la solicitud de devolución de ingresos indebidos es perfectamente adecuado *"para cuestionar la autoliquidación practicado por un contribuyente (...) cuando encuentre indebido el ingreso tributario debido de tal liquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea"*; y manifiesta que esto es lo que debe declarar la Sentencia, amparando la conducta de quien (como la recurrente) ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Considera que, el cauce de la solicitud de devolución de ingresos indebidos (que el recurrente no eligió en el inicio pero al que se vio reconducido por la Administración tributaria) sigue siendo aplicable cuando todo trae causa de una autoliquidación que, como consecuencia de los vicios de la norma legal creadora del tributo, se trata de rectificar. Por todo ello, la sentencia recurrida ha infringido los arts. 13 a 15 del RGRVA de 2015, que, al regular la figura de la devolución de ingresos indebidos, lo hacen con alcance material y, por ende, universal, sin excluir de su radio aplicativo ningún escenario por razones puramente adjetivas, como por ejemplo que el pago tributario tenga lugar mediante autoliquidación.

Termina manifestando que, se ha visto privada de la tutela judicial efectiva porque el TSJ ha declarado que la recurrente al presentar una autoliquidación (conforme exige la ley) ya no puede alegar que la legislación que la ha impuesto la autoliquidación no cumple con la legalidad europea o constitucional. Por ello, como resulta absurdo que para recurrir se haya de incumplir la ley, es por lo que considera que la sentencia recurrida es contraria al ordenamiento jurídico.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte Sentencia por la cual:

1) Anule la Sentencia del TSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda) de 16 de enero de 2020, dictada en el recurso 159/2017.

2) Declare que 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 (de) 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.

3) En aplicación de dicha doctrina y entrando en el fondo del asunto:

Dicte Sentencia declarativa de que los actos administrativos impugnados (la resolución de la Junta de Finanzas de Cataluña de 30 de 2017 y previamente la resolución del Delegado Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria Catalana de 19 de septiembre) son contrarios a derecho, al serlo -con infracción del Art. 107 del TFUE y de los Arts. 14, 31 y 93 de la Constitución- la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre, en lo relativo al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial.

Con la consecuencia de proclamar el derecho de mi mandante a la devolución de lo ingresado por el ejercicio 2015, con intereses legales desde el día en que se hizo el pago -2 de marzo de 2016- y hasta su completa devolución.

Y con condena a la Generalitat de Cataluña de proceder a dicha devolución y hacer todo lo necesario para la satisfacción del derecho de mi mandante y en general para el íntegro y pronto cumplimiento de la tal Sentencia". Y por medio de otrosí primero, solicitó a la Sala el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en caso de entender que no resulta evidente (objetiva, clara y terminante) y sí dudosa la contradicción de la Ley 12/2014, de 10 de octubre, con el ordenamiento europeo ( art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Y por medio de otrosí segundo, solicito el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, en caso de entender que la citada Ley 12/2014, de 10 de octubre, resulta del todo conforme con el ordenamiento europeo, por vulneración de los arts. 14, 31 y 9.3 de la CE.

Por su parte, el Letrado de los Servicios Jurídicos, en la representación que ostenta de la Generalidad de Cataluña, por medio de escrito presentado con fecha 13 de abril de 2021, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que el recurso de casación se articula con el siguiente argumento nuclear: fundamenta el recurso en la viabilidad jurídica de la rectificación de una autoliquidación tributaria discutiendo la constitucionalidad de una norma, en este caso, la que establece el Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, esto es, la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial. Sostiene que, la sentencia de instancia, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no incurre en infracción alguna del ordenamiento jurídico, señalando en primer lugar que, la autoliquidación se define como el documento



que recoge la declaración del obligado tributario, relativa a la realización del hecho imponible de un tributo, junto con el cálculo del importe de la deuda tributaria; el obligado tributario, con base en el artículo 31 CE, realiza, por sí mismo, las operaciones necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria, y en segundo lugar que, la rectificación de las autoliquidaciones consiste en la corrección de las imperfecciones, errores o defectos de que adolezca la autoliquidación. Pues bien, la obligación de autoliquidar conlleva el derecho a su rectificación, así el artículo 120.3 de la LGT, regula la posibilidad de solicitar una devolución de ingresos indebidos tras practicar una autoliquidación, que constituye el supuesto de autos. El procedimiento a que se refiere el primer párrafo de art. 120.3 LGT, fue regulado por los artículos 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 (RGGI), y considera que, tanto del art. 120 LGT como de los preceptos reglamentarios que lo desarrollan, se desprende que lo que no puede pretenderse mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación previamente presentada es dejar sin efecto dicha autoliquidación 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 del instrumento de rectificación de una autoliquidación. La rectificación está prevista única y exclusivamente para, conforme al procedimiento previsto, "rectificar" una autoliquidación de conformidad con la normativa del tributo, y, a diferencia de una liquidación (procedimiento mediante el cual se cuantifica la deuda tributaria) el procedimiento de rectificación conduce a una actividad probatoria de los extremos de la autoliquidación sobre los cuales se solicita la rectificación, por lo que no es el cauce adecuado para cuestionar si el ingresos tributario es contrario a la Constitución o al Derecho europeo al no haber sido previsto así por el legislador; en caso contrario se acabará desvirtuando, por un lado, en esencia, el procedimiento de rectificación de una autoliquidación como cauce jurídico adecuado para rectificar los errores, de hecho o de derecho, que contengan las autoliquidaciones, y por otro lado, incluso, la cuestión de inconstitucionalidad, al no ser esta una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley sin articular un solo motivo dedicado a demostrar que la desestimación de la solicitud de rectificación vulnera de alguna manera la ley del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial. Recuerda que, es consolidada y reiterada la doctrina jurisprudencial del TS que, en aplicación de la dicha doctrina viene rechazando las demandas en las que el objetivo del recurso es el juicio de constitucionalidad de una ley por la vía de la petición de planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad. Razonamiento que, a juicio del recurrido, se puede hacer extensivo a las demandas en las que el objeto del recurso es un juicio de inadecuación de una Ley al ordenamiento comunitario por la vía del planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE. Por todo ello, considera que la rectificación de una autoliquidación no es el cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por entender el ingreso tributario contrario a la Constitución o al derecho comunitario.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando 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".

**QUINTO** . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 15 de abril de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 6 de julio de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

En el mismo día en que se deliberó el presente asunto, fue objeto de atención el recurso de casación 4066/2020, en el que básicamente se contiene los mismos problemas que en el presente, de suerte que nos encontramos con sentencias impugnadas de todo punto miméticas y una misma cuestión con interés casacional a dilucidar. La única peculiaridad reseñable del presente recurso respecto de aquel se centra en la polémica en vía tributaria, luego trasladada a sede económico administrativa, en cuanto al procedimiento instado, que en definitiva es resuelto en ambos casos con idéntica solución, recibiendo una respuesta unívoca por parte de la Junta de Finanzas y, también, la misma respuesta por parte del órgano judicial sentenciador. Razones que por seguridad jurídica y congruencia debe llevarnos a resolver el presente recurso de casación reiterando lo dicho en el citado.





La sentencia objeto del presente recurso de casación desestima el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 30 de enero de 2017, recaída en reclamaciones acumuladas 1060/2016 y 1562/2016, de la Junta de Finances.

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, arts. 9 y 14 de la CE. 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. 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 que 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.

Resulta claro que las normas aplicables en el conflicto suscitado, las referidas a las cuestiones procedimentales son normas estatales, art. 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, poniendo en entredicho la parte recurrente su compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo y con la Constitución. El art. 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, rec. cas. 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 art. 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. 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 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. 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.

**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.

**CUARTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación; ni tampoco en la instancia por las razones que se desprende de los razonamientos realizados anteriormente.

## 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 tercero de esta sentencia.

**2º)** Haber lugar al recurso de casación n.º 4087/20208, interpuesto por la entidad DEUTSCHE LUFTHANSA, AG, representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Irene Arnés Bueno, contra la sentencia n.º. 114, de 16 de enero de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso n.º. 159/2017, contra la resolución dictada por la Junta de Finanzas, de fecha 30 de enero de 2017, la que se casa y anula, retrotrayendo el proceso al momento de señalar para votación y fallo, debiendo la Sala de instancia, acordada la conformidad jurídica de la solicitud de rectificación, resolver sobre el fondo.

**3º)** Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.