

## **Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 145/2021 de 4 Feb. 2021, Rec. 3816/2019**

**Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José.**

**Nº de Sentencia: 145/2021**

**Nº de Recurso: 3816/2019**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

ECLI: ES:TS:2021:447

Es posible reiterar la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la misma deuda tributaria mientras no se consuma su plazo de prescripción

INTERÉS CASACIONAL. GESTIÓN TRIBUTARIA. Actuaciones y procedimientos. Petición de segunda rectificación de autoliquidación instada por el obligado tributario dentro del plazo prescripción. Solicitar -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración- por segunda vez, es posible. La rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, cabe, mientras no se consume el plazo de prescripción del derecho del artículo 66.c) de la LGT, cuando la segunda solicitud sea diferente a la primera por incorporar argumentos, datos o circunstancias relevantes para la devolución instada. La mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de los artículos 101 y concordantes de la LGT, si no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

*El Tribunal Supremo estima recurso de casación deducido contra sentencia dictada por el TSJ Madrid, que desestimó recurso de apelación a su vez deducido contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 12 de Madrid, relativa a desestimación presunta de una petición de devolución de ingresos indebidos en relación con una autoliquidación y posterior liquidación del IIVTNU.*

*L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 120; art. 120.3; art. 221.3; art. 221.4*

Posibilidad de que un contribuyente inste y solicite por segunda vez la rectificación dentro del plazo de prescripción de una autoliquidación fundada en hechos sobrevenidos

### **T R I B U N A L S U P R E M O**

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

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 145/2021**

Fecha de sentencia: 04/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3816/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/01/2021

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

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3816/2019

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. 145/2021**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de febrero 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 **3816/2019**, interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de las entidades mercantiles **AHORRO FAMILIAR, S.A. y EUROPEAN OFFICE INCOME VENTURE, EN LIQUIDACIÓN**, contra la sentencia nº 181/2019, de 26 de marzo, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación 77/2018, interpuesto contra la sentencia nº 382/2017 de 4 de diciembre, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 12 de Madrid. Ha comparecido como recurrido el **AYUNTAMIENTO DE MADRID**, representado y defendido por el letrado consistorial.

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 26 de marzo de 2019, en

cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Que DESESTIMANDO el presente recurso de apelación no 77/18, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de AHORRO FAMILIAR, S.A. Y EUROPEAN OFFICE INCOME VENTURE, EN LIQUIDACIÓN, contra la sentencia no 382/17, de 4 de diciembre de 2017, dictada en el procedimiento ordinario nº 430/16, por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 12 de Madrid, DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dicha sentencia, con CONDENA a la parte apelante en las COSTAS causadas en esta segunda instancia que se cifran en la cantidad máxima de 1.000 euros por gastos de defensa y representación, excluido el IVA [...]"*

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

**1.** Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Vázquez Senín, en la representación referida, presentó escrito fechado el 22 de mayo de 2019, de preparación de recurso de casación contra aquélla.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se invocan como infringidos los artículos 101, 120, apartado 3, y 221, apartados 3 y 4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); el artículo 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT) y los artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española.

**3.** La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 29 de mayo de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Vázquez Senín, en la representación acreditada, ha comparecido como recurrente el 10 de junio de 2019, y el Ayuntamiento de Madrid el 8 de julio de 2019, dentro ambas del plazo de 30 días señalado 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 en auto de 16 de enero de 2020, que aprecia la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*"[...] Determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud [...]"*

**2.** La procuradora Sra. Vázquez Senín, en nombre de las recurrentes, interpuso recurso de casación mediante escrito de 5 de marzo de 2020, en el que se mencionan como normas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que se case y anule la sentencia impugnada, reconociendo el derecho de los contribuyentes a instar por segunda vez la rectificación de una autoliquidación (y la solicitud de devolución de ingresos indebidos), dentro del plazo de prescripción, cuando la primera ha sido desestimada.

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

El Letrado del Ayuntamiento de Madrid, por escrito de 26 de mayo de 2020 presentó escrito de oposición, interesando una sentencia que declare no haber lugar al recurso de casación y confirme las sentencias impugnadas.

## **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo el 26 de

enero de 2021, día en que efectivamente se deliberó, votó y fallo, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El objeto de este recurso de casación consiste en dilucidar si la sentencia que se impugna es conforme o no a derecho al adoptar la decisión en que funda su desestimación del recurso de apelación, lo que implica determinar si las entidades ahora recurrentes, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, podían, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

### SEGUNDO.- Exposición sucinta de los hechos litigiosos.

En el caso que ahora debemos resolver con fines de doctrina, el origen de la solicitud de devolución indebidos surge de una autoliquidación formulada del Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana -IMIVTNU-, la conocida como plusvalía municipal, que se pretende rectificar por considerar -hecho que nadie ha discutido-, que con el impuesto se gravaba una minusvalía no expresiva de capacidad contributiva alguna.

Los hechos fundamentales que se han de considerar son los siguientes:

- a) El 6 de agosto de 2013, las dos interesadas presentaron una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada y de devolución de ingresos indebidos.
- b) El 3 de octubre de 2013 se dio respuesta a la precitada petición mediante una resolución del director de la Agencia Tributaria de Madrid, desestimatoria de la citada solicitud de rectificación. En el mismo acto se aprobó a su vez la sedicente liquidación definitiva nº 279/1207200030, por importe de 2.899.978,78 euros, sobre cuya naturaleza y efectos hemos de pronunciarnos, por ser determinante de este recurso. Se añade que *"...toda vez que dicha cantidad se ingresó en fecha 27 de febrero de 2012 mediante autoliquidación no 21116000006006641, procede el archivo de las actuaciones"*. Dicha resolución se notificó el día 21 de octubre de 2013.
- c) Contra dicha resolución, el 27 de noviembre de 2013, se presentó una primera reclamación, la nº 200/2014/03976, que el Tribunal Económico- Administrativo de Madrid declaró inadmisibles por considerarla extemporánea, al haber finalizado el plazo para presentarla el 21 de noviembre de 2013, circunstancia que no es aquí objeto de discusión. Intentada su notificación por correo certificado en el domicilio señalado por la reclamante con resultado de *"desconocido"*, el 25 de noviembre de 2014 quedó depositada una copia de la citada notificación.
- d) El 28 de abril de 2015, se interpuso una segunda solicitud de devolución de ingresos indebidos (expte. n. 205/2015/27043).
- e) Dicha solicitud no fue atendida formalmente, sino desestimada por silencio de la Administración. Transcurrido el plazo, el 29 de octubre de 2015, se presentó reclamación ante el TEAMM, formulando la reclamante las alegaciones que estimó oportunas y solicitando del Tribunal municipal que anulase la autoliquidación, con devolución del importe que, en su criterio, había sido indebidamente ingresado, al haberse producido una minusvalía en la venta del inmueble. Subsidiariamente, se interesaba la aplicación de la fórmula propuesta para la devolución parcial de los ingresos indebidos.
- f) La solicitud de devolución de ingresos indebidos a que se ha hecho referencia contra cuyo silencio se accionó, fue inadmitida mediante resolución posterior y tardía del Director de la Agencia Tributaria de Madrid de 18 de febrero de 2016, sin que conste en el expediente la fecha de su notificación a la

reclamante, pendiente de resolución la reclamación antedicha.

### **TERCERO.- La sentencia de instancia y los términos del auto de admisión.**

El razonamiento sustancial de la sentencia aquí impugnada se funda en el escollo obstativo que para el derecho a la devolución de ingresos indebidos pedida supone la existencia de una liquidación firme de la Administración, que por ende no ha sido recurrida, lo que se expresa así:

"[...] Y este planteamiento no puede ser aceptado porque el considerable esfuerzo argumental de la parte recurrente no consigue eludir el principal escollo que a su pretensión han opuesto tanto el TEAM como la sentencia apelada: que la resolución de 11 de septiembre de 2013, que desestimó la primera petición de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, además de este pronunciamiento, aprobó la liquidación definitiva del impuesto y que esta liquidación quedó firme y consentida al aquietarse la interesada frente a la resolución del TEAM de 1 de julio de 2014, que declaró la extemporaneidad de la reclamación económico administrativa formulada contra aquélla. Y siendo ello así, esto es, habiéndose dejado consentida y firme la liquidación del IIVTNU contenida en la resolución de 11 de septiembre de 2013, no es posible instar ya una solicitud de devolución de ingresos indebidos por impedirlo el art. 221.3 LGT y la jurisprudencia que lo interpreta (por todas, STS de 16 de marzo de 2004, recurso no 10704/1998) citada por el TEAM y por la sentencia apelada, que la parte apelante conoce, según expresamente afirma, circunstancia que nos exime de nueva mención.

Que la resolución del 11 de septiembre de 2013, contiene una auténtica liquidación del impuesto está fuera de toda duda ya que así lo expresa literalmente su parte dispositiva que antes hemos reproducido literalmente: "Desestimar la pretensión del reclamante y aprobar liquidación definitiva número 279- 1207200030 por importe de 2.899.978,78 € por la transmisión intervivos a favor de la mercantil "AHORRO FAMILIAR, S.A." de la finca..."

A partir de tales consideraciones, que anteponen a cualquier derecho de fondo la existencia de un acto de liquidación firme y consentido, el auto de admisión considera de interés casacional objetivo que nos pronunciemos sobre una cuestión interpretativa que no cuenta con precedentes en nuestra doctrina, enunciada del siguiente modo:

*"[...] Determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud".*

Importa reseñar lo que el propio auto impugnado, aun con el valor relativo de exégesis que le es propio, orientado a la admisión de un recurso que ha de resolver la sección correspondiente, en este caso la nuestra, razona a propósito de la configuración del ámbito de la doctrina que se propone:

"[...] **SEGUNDO.- 1.** La sentencia impugnada y el expediente administrativo ofrecen, en síntesis, los siguientes antecedentes fácticos:

**1º)** El 15 de febrero de 2012 se formalizó escritura pública de compraventa en que Colprado Inmobiliaria, S.L., transmitió a Ahorro Familiar, S.A., el inmueble situado en la calle Ramírez del Prado nº 5 de Madrid.

**2º)** El 27 de febrero siguiente se presentó autoliquidación por el IIVTNU en relación con la transmisión anterior, resultando un importe a ingresar de 2.899.978,78 euros.

**3º)** El 6 de agosto de 2013, Colprado Inmobiliaria, S.L. formuló solicitud de rectificación de autoliquidación con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, al entender que con la transmisión controvertida no se había producido el hecho imponible del IIVTNU y que, en todo caso, el método utilizado para la cuantificación de la base imponible no había sido el correcto. La citada solicitud fue desestimada por resolución del Director de la Agencia Tributaria Madrid de 11 de

septiembre de 2013.

**4º)** Contra dicho acuerdo, la mercantil presentó reclamación, inadmitida por extemporánea por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid ("TEAMM") el 1 de julio de 2014. Contra la resolución del TEAMM no se interpuso recurso alguno.

**5º)** El 28 de abril de 2015, Colprado Inmobiliaria, S.L., presentó nueva solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, insistiendo en que la transmisión del inmueble le había generado una minusvalía y, subsidiariamente, que la base imponible del IIVTNU había sido incorrectamente determinada, proponiendo una fórmula de cálculo alternativa.

**6º)** Ante el silencio del Ayuntamiento de Madrid, la mercantil formuló nueva reclamación. Transcurrido el plazo legal sin recibir respuesta, Colprado Inmobiliaria, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo.

**7º)** El 31 de enero de 2017, el TEAMM dictó resolución desestimatoria, cual resultó confirmada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 12 de Madrid en sentencia de 4 de diciembre de 2017.

**8º)** No conformes con la sentencia, Ahorro Familiar, S.A., y European Office Income Venture, en liquidación, formularon recurso de apelación, desestimado por la sentencia impugnada en esta casación. Para la Sala de instancia, "la parte recurrente no consigue eludir el principal escollo que a su pretensión han opuesto tanto el TEAM como la sentencia apelada: que la resolución de 11 de septiembre de 2013, que desestimó la primera petición de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, además de este pronunciamiento, aprobó la liquidación definitiva del impuesto y que esta liquidación quedó firme y consentida al aquietarse la interesada frente a la resolución del TEAM de 1 de julio de 2014, que declaró la extemporaneidad de la reclamación económico administrativa formulada contra aquélla. Y siendo ello así, esto es, habiéndose dejado consentida y firme la liquidación del IIVTNU contenida en la resolución de 11 de septiembre de 2013, no es posible instar ya una solicitud de devolución de ingresos indebidos por impedirlo el art. 221.3 LGT y la jurisprudencia que lo interpreta (por todas, STS de 16 de marzo de 2004, recurso nº 10704/1998) citada por el TEAM y por la sentencia apelada, que la parte apelante conoce" (FJ 2º).

**9º)** Las recurrentes denuncian que la sentencia impugnada restringe su derecho a instar por segunda vez, dentro del plazo de prescripción, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, atentando, así, contra los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, pues "a la Administración se le ha reconocido la posibilidad de dictar una nueva liquidación cuando la primera ha sido anulada".

**TERCERO.- 1.** El artículo 221 LGT, que la parte recurrente identifica como infringido por la sentencia que impugna y que lleva por título "procedimientos para la devolución de ingresos indebidos", dispone en su apartado 4 lo que sigue:

"Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley".

**2.** El artículo 120.3 LGT preceptúa que "[c]uando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

**3.** Y, finalmente, el artículo 9.3 CE literalmente expresa que "[l]a Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

**CUARTO.- 1.** Ciertamente sobre la cuestión que se suscita en el presente recurso de casación, esto es, determinar si para rectificar autoliquidaciones y obtener la consiguiente devolución de ingresos indebidos existe un plazo de ejercicio al que no afecte la desestimación administrativa previa firme de solicitudes de idéntico tenor, no se ha pronunciado la Sala Tercera de este Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], por lo que resulta conveniente un pronunciamiento suyo que la esclarezca.

**2.** La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación por la razón expuesta hace innecesario analizar las demás aducidas por la recurrente para justificar la pertinencia de admitir el mismo a trámite.

**QUINTO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A este respecto, es necesario efectuar dos precisiones elementales: la primera de ellas, que hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 de la LGT , esto es, que tal denegación no supone *per se* la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una cuantificación nueva y distinta ; la segunda precisión es que consideramos necesario acotar la cuestión que incorpora el interés casacional para formar jurisprudencia a aquéllos casos en que la segunda solicitud no sea una mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente [...]".

#### **CUARTO.- El fundamento de la pretensión casacional ejercitada en el recurso por las sociedades recurrentes.**

La noción jurídica central que se requiere despejar como paso necesario para dilucidar si juega en el presente asunto la firmeza obstativa, en los términos del artículo 221.3 LGT -en relación con el 32 LGT, al que se remite la norma especial al caso del artículo 14.1.a) del la Ley de Haciendas Locales-, es la relativa a la existencia de un acto administrativo firme de liquidación, como sostiene la Administración, como óbice insalvable para hacer viable la pretensión de devolución de ingresos indebidos, derivada de la impugnación o solicitud de rectificación de la propia autoliquidación. A tal fin, es preciso traer a colación la argumentación con que razonan, en el escrito de interposición del recurso de casación las sociedades recurrentes, sobre la inexistencia de este acto de liquidación, pese a su apariencia, forma y *nomen iuris* atribuido:

**"[...] PRIMERO.- Infracción por la Sentencia de instancia de los artículos 101 , 120.3 , 221.3 y 221.4 LGT y del artículo 128 RGAT.**

...la Sentencia impugnada sostiene que no es posible instar una segunda rectificación de autoliquidación, dentro del plazo de prescripción, cuando la primera ha sido desestimada. La anterior conclusión la alcanza sobre la base de que la resolución que había desestimado la primera solicitud de rectificación de autoliquidación había aprobado una liquidación que devino firme y consentida, y, por tanto, no cabía instar una segunda rectificación de autoliquidación al amparo de lo dispuesto en el artículo 221.3 LGT.

Partiendo de lo anterior, comenzaremos justificando las razones por las que no se puede considerar que la resolución que desestimó la primera solicitud de rectificación aprobó una liquidación definitiva. A continuación, expondremos los motivos por los que mis representadas consideran que, no existiendo liquidación alguna, cabe instar una segunda rectificación de autoliquidación dentro del plazo de prescripción. Finalmente, y con carácter subsidiario, sostendremos que, aun en el caso de que se considere que existe una liquidación, en un supuesto como el de autos cabría instar por segunda vez la rectificación de la autoliquidación presentada (así como la devolución de los ingresos indebidamente realizados).

*(i) La resolución que desestimó la primera solicitud de rectificación de autoliquidación no aprobó ninguna liquidación. Infracción de los artículos 101 y 221.3 LGT y 128 RGAT.*

Resulta preciso comenzar recordando que el apartado primero del artículo 101 LGT establece que " *la liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de **la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deudatributaria** o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria (...)* ".

La Sentencia de instancia infringe el precepto anteriormente transcrito al establecer en su Fundamento de Derecho Segundo que " *la resolución de 11 de septiembre de 2013, que desestimó la primera petición de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, además de este pronunciamiento, aprobó la liquidación definitiva del impuesto y que esta liquidación quedó firme y consentida (...)* ".

A la vista de la documentación obrante en el expediente administrativo, no cabe duda de que la resolución desestimatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos no puede tener la consideración de "liquidación" ya que no cumple con la definición contenida en el artículo 101 LGT. Ello en la medida que el Ayuntamiento no realizó ningún tipo de actuación destinada a cuantificar y determinar el importe de la deuda tributaria. La referida resolución se limitó a desestimar la rectificación solicitada y a aprobar una supuesta liquidación definitiva. Sin embargo, no se acompañó a dicha resolución liquidación tributaria alguna (en los términos definidos en el artículo 101 LGT), por lo que únicamente contamos con la autoliquidación del IIVTNU presentada por esta parte.

Como hemos señalado, mis representadas consideran que la conclusión alcanzada por la Sala *a quo* también infringe lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado primero del artículo 128 RGAT, en el cual se establece que " **en el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, 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 (...)" . Del tenor literal de dicho precepto se puede deducir con claridad que sólo en caso de que la Administración decida estimar y acordar la rectificación de una autoliquidación, la resolución que se dicte podría llegar a incluir una liquidación de carácter provisional (que no definitiva), siempre y cuando esta afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria. Sin embargo, en el caso de autos, la resolución dictada el 11 de septiembre de 2013 por el Ayuntamiento, ni estimó la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos presentada por esta parte, ni tampoco llevó a cabo actuación alguna que implicase la cuantificación y determinación de la deuda tributaria.

En opinión de esta parte, a pesar de la expresión contenida en la resolución desestimatoria del recurso de reposición y en aplicación del principio de irrelevancia del *nomen iuris* (esto es, que los hechos y actos jurídicos realmente son lo que revela su propia naturaleza jurídica y su contenido y no lo que las partes o una sola de ellas afirmen que son), no puede concluirse que el Ayuntamiento realmente aprobara una liquidación tributaria -y en menor medida una liquidación definitiva- pues como hemos visto, dicha posibilidad no se encuentra prevista en la normativa aplicable. En consecuencia, la liquidación a la que hace referencia el Ayuntamiento en su resolución y el TSJ de Madrid en la sentencia de instancia no existe en Derecho y no puede surtir efectos.

Las anteriores conclusiones han sido respaldadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña en su Sentencia de 11 de julio de 2014 (rec. núm. 1314/2010), en la cual concluye lo siguiente (énfasis añadido): "... **si el acto resolutorio no realiza una cuantificación y determinación del importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar, en principio, no cabe calificar el acto de liquidación**, como ocurre

en el presente caso. (...) Tampoco existe una norma específica que otorgue a la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación el carácter de liquidación, como por ejemplo ocurría en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el Procedimiento para la realización de Devoluciones de Ingresos Indebidos de naturaleza tributaria...".

Asimismo, debemos destacar que las conclusiones alcanzadas por esta parte en este apartado han sido compartidas por esa Excm. Sala (Sección Primera) en el Auto de admisión de este recurso de casación. En concreto, en el Razonamiento Jurídico quinto de dicho Auto se señala lo siguiente (énfasis añadido): " (...) *es necesario efectuar dos precisiones elementales: la primera de ellas, que hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, **la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 de la LGT, esto es, que tal denegación no supone per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una cuantificación nueva y distinta***". De este modo, esa Excm. Sala (Sección Primera) ya ha admitido que, en el caso de autos, la resolución que desestimó la primera solicitud de rectificación de autoliquidación no pudo aprobar liquidación alguna.

Por tanto, se ha de concluir que la Sentencia impugnada ha infringido los artículos 101 LGT y 128 RGAT al considerar que la resolución desestimatoria del Ayuntamiento contenía una auténtica liquidación del IIVTNU que impedía instar una nueva rectificación de autoliquidación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Finalmente, consideramos que también se ha infringido lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 221 LGT (en el que la Sala de instancia basa su conclusión). En dicho precepto se señala lo siguiente en relación con el procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos (énfasis añadido): " *cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido **hubiera adquirido firmeza**, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión (...) y mediante el recurso extraordinario de revisión (...)*".

Es evidente que, en este caso, el acto "en virtud del cual se realizó el ingreso indebido" no fue un acto de aplicación de los tributos que hubiera adquirido firmeza, supuesto de hecho contemplado en el citado precepto para restringir el derecho a la solicitud de devolución de ingresos indebidos, sino que dicho ingreso se realizó en virtud de una autoliquidación presentada por mis mandantes ante el Ayuntamiento.

Por tanto, una vez que se ha demostrado que el artículo 221.3 LGT citado por la Sala de instancia para desestimar el recurso de apelación interpuesto no resulta aplicable a este caso, entendemos que se ha de reconocer el derecho de mis representadas a instar por segunda vez, dentro del periodo de prescripción, la rectificación de su autoliquidación y solicitar la devolución de los ingresos indebidamente realizados (tal y como desarrollaremos en el siguiente apartado).

*(ii) Posibilidad de instar por segunda vez una solicitud de rectificación de autoliquidación (y la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos), dentro del plazo de prescripción, cuando la primera ha sido desestimada. Infracción de los artículos 120.3 y 221.4 LGT .*

Una vez sentado que en el caso de autos no existe ninguna liquidación, debemos señalar que no existe impedimento alguno en la normativa tributaria para que un contribuyente solicite, dentro del plazo de prescripción, una segunda rectificación de su autoliquidación con la consiguiente devolución de ingresos indebidos al amparo del apartado cuarto del artículo 221 LGT, que establece que: " *cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley*". Por su parte, el apartado tercero del artículo 120 LGT

dispone que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente [...]".

Continúa el escrito de casación en este sentido, en desarrollo de su argumentación, que trata de establecer la real naturaleza jurídica del procedimiento de la solicitud efectuada en primer término:

"[...] Las únicas limitaciones contenidas en la normativa tributaria para instar la rectificación de una autoliquidación y la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos son las siguientes:

En primer lugar, la normativa exige que se produzca uno de los supuestos contemplados en el artículo 221.1 LGT para que pueda iniciarse un procedimiento para la devolución de ingresos indebidos. En el caso de autos nos encontramos en el supuesto contemplado en la letra d).

En segundo lugar, la normativa establece en el artículo 221.3 LGT una limitación al inicio del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos cuando exista una liquidación firme. Como hemos justificado en el apartado (i) anterior, dicha limitación no opera en el caso de autos porque no existe liquidación alguna que haya adquirido firmeza. Por los mismos motivos, tampoco operaría en el caso de autos lo dispuesto en el artículo 126.3 RGAT, en el que se establece una limitación para instar la rectificación de una autoliquidación cuando se haya practicado una liquidación provisional.

En tercer lugar, los apartados 1, 4 y 5 del artículo 126 RGAT establecen una serie de limitaciones formales para instar la rectificación de una autoliquidación (órgano al que han de dirigirse, información que debe incluirse en la solicitud y documentación que debe acompañarse a la misma). En el caso de autos se han cumplido con todas las exigencias previstas en dichos apartados.

Por último, el apartado segundo del artículo 126 RGAT establece el siguiente límite temporal que se ha de tener en cuenta a la hora de presentar una rectificación de autoliquidación: "*[...] la solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente*". En el caso que nos ocupa, la segunda solicitud de rectificación de la autoliquidación del IIVTNU ha respetado el referido límite temporal al haberse formulado con posterioridad a la presentación de la referida autoliquidación y no haberse practicado liquidación (definitiva o provisional) alguna por parte del Ayuntamiento.

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos concluir que no existe en la normativa tributaria ninguna limitación para que los obligados tributarios, dentro del plazo de prescripción, insten por segunda vez la rectificación de una autoliquidación (y la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos) cuando la primera ha sido desestimada.

La tesis mantenida por mis mandantes ha sido respaldada por el TSJ de Cataluña en la Sentencia de 11 de julio de 2014 (rec. núm. 1314/2010) a la que anteriormente hemos hecho referencia. En dicha Sentencia el TSJ de Cataluña concluye que no existe impedimento legal alguno para reiterar, dentro del plazo de prescripción, la solicitud de rectificación de una autoliquidación (y la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos). En concreto, el TSJ de Cataluña concluye lo siguiente (énfasis añadido):

**" Ni la Ley General Tributaria, ni los preceptos reglamentarios que la desarrollan que estamos analizando, establecen que el contribuyente no pueda instar la rectificación de su autoliquidación si la Administración ha denegado una anterior solicitud por la misma consideración o motivo que se invoque en la nueva solicitud. Tampoco puede ello entenderse de una interpretación analógica del art. 126.3, segundo párrafo, del Reglamento, que prescribe que "Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no**

*hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional", porque la resolución denegatoria de la rectificación no regulariza ningún elemento de la obligación tributaria...*

*...En definitiva, **no podemos reiterar que la LGT y el R.D. 1065/2007 se desprenda que el ejercicio del derecho del contribuyente a rectificar la autoliquidación que considera perjudicial no pueda reiterarse por la existencia de una resolución anterior, firme y consentida, desestimatoria de una anterior impugnación basada en consideración o motivo idéntico, por el primero de los motivos que expresábamos en nuestra sentencia antes citada**".*

Nótese que el TSJ de Cataluña sostiene que cabe reiterar una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base de unos mismos motivos (conclusión que es compartida por esta parte).

En cualquier caso, debemos señalar que en el supuesto de autos la segunda solicitud de rectificación presentada por mis mandantes se fundamentó en circunstancias y hechos distintos a los esgrimidos en la solicitud inicial.

La principal circunstancia sobrevenida que llevó a esta parte a reiterar la solicitud de rectificación de su autoliquidación del IIVTNU (y la consiguiente solicitud de ingresos indebidos), fue el Auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de San Sebastián el día 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional ("TC") cuestión de inconstitucionalidad en relación con la normativa reguladora del IIVTNU. Resulta indudable que la posibilidad de que el TC pudiese declarar inconstitucional la referida normativa (como al final acabó ocurriendo) constituye un hecho o circunstancia nueva que justifica la formulación de una nueva solicitud de rectificación de autoliquidación antes de que prescribiese el derecho de mis representadas a hacerlo (recordemos que la autoliquidación inicial fue presentada el 27 de febrero de 2012). De este modo, tras advertir mis mandantes que el 5 de febrero de 2015 se había elevado cuestión de inconstitucionalidad en relación con la normativa reguladora del IIVTNU de un territorio foral (cuya redacción es prácticamente idéntica a la de la normativa de territorio común), esta parte decidió presentar el 28 de abril de 2015 una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación (con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos).

También influyó en su decisión el hecho de que, con posterioridad a la desestimación de la primera solicitud de rectificación de la autoliquidación del IIVTNU (el 11 de septiembre de 2013), también fueron dictadas diversas sentencias en las que se sostenía que no cabía exigir el IIVTNU cuando no se hubiese realizado el hecho imponible, por no haberse producido incremento de valor del suelo del inmueble. A modo de ejemplo, podemos citar las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 10 de Barcelona de 24 de abril de 2014 (rec. núm. 1/2014), del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 22 de Madrid de 21 de abril de 2014 (rec. núm. 367/2013) y del TSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013 (rec. núm. 767/2013). Nótese que las dos últimas sentencias se refieren a tribunales que podían llegar a tener la competencia para resolver la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos formulada por mis representadas (tal y como finalmente acabó ocurriendo en el caso de autos).

La tesis que venimos exponiendo ha sido compartida también por el TSJ de Canarias en su Sentencia de 12 de junio de 2017 (rec. núm. 142/2016) en la que se reconoce la posibilidad de instar por segunda vez una solicitud de rectificación de autoliquidación, dentro del plazo de prescripción, siempre que esta se base en motivos o circunstancias nuevas.

En definitiva, a la vista de cuanto ha sido expuesto, se ha de concluir que la Sentencia impugnada ha infringido los artículos 120.3 y 221.4 LGT, debiendo reconocerse el derecho de los contribuyentes a instar una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, dentro del plazo de prescripción, máxime en un caso como el de autos en el que la segunda solicitud

se basó en nuevas circunstancias que no pudieron ser tenidas en cuenta cuando fue formulada la primera solicitud... [...]"

### **QUINTO.- Análisis de la cuestión suscitada en este recurso con propósito de establecer jurisprudencia al respecto.**

Como se ha anticipado, las dos cuestiones que han de decidirse, siguiendo un orden lógico, están vinculadas entre sí: la de si hay una liquidación firme que sólo podría ser impugnada instando *"...alguna de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley"*, en el decir del artículo 221.3 LGT; y, en caso negativo, si cabe instar, dentro del plazo de prescripción del derecho fijado en el artículo 66.3 LGT, una segunda vez, la solicitud de devolución, por razones diferentes o con fundamento en hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de efectuar la petición primera.

Abordando la primera de ambas cuestiones, es de señalar:

**1)** No hay, en nuestra opinión, una liquidación (firme) en sentido propio, coincidente en el tiempo con la resolución en que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, lo que cabe negar por los propios argumentos expuestos por la propia recurrente, que hacemos nuestros en buena parte:

a) en tal pretendida liquidación no se cuantifica la deuda, sino que se determina la corrección de la establecida en la autoliquidación presentada, que dio lugar al ingreso que luego fue reputado indebido por el contribuyente.

b) no se realiza tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, sino con ocasión de la resolución de una petición formalizada en un procedimiento de índole diferente ( arts. 32, 34 y 221 LGT).

c) La citada liquidación, coetánea y superpuesta a la resolución de 3 de octubre de 2013, no es el fruto de una comprobación fáctica alguna que comportase novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante (mismos preceptos).

d) En ella no se crea una deuda tributaria nueva, no sólo por la estricta coincidencia de cuantía, resultado de una mera operación de medición de la cabida de la finca y del periodo legal que debe tomarse en cuenta para el cálculo, operaciones que ya hicieron los solicitantes. En suma, no se comprueba nada.

e) se dicta en el curso de un procedimiento de rectificación de autoliquidación -que por ley se inicia a instancia de parte y en ejercicio de un derecho que puede ejercitar quien está obligado a autoliquidar la deuda- que no añade nada a la denegación previamente adoptada (se liquida por la cantidad que se pagó, aplicando normas del TRLHL que establecen automáticamente la deuda tributaria exigible (abstracción hecho de su declaración de inconstitucionalidad posterior) y, además, se archiva el procedimiento -de rectificación- por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquida.

f) el efecto o la finalidad de esa autodenominada liquidación no ha sido aclarado o explicado suficientemente por la Administración municipal, ni en la lacónica y automática liquidación -copia absoluta de los términos de la autoliquidación-, ni aun en la vía revisora de preceptivo tránsito, en la que se supone un mayor conocimiento de las nociones jurídicas, que hacen descansar la improcedencia de la solicitud de rectificación -por la vía del silencio negativo cuando la reclamación fue interpuesta- en la existencia de un acto de liquidación firme y consentido, sin indagar antes en la verdadera entidad y efectos propios de ese acto, aparentemente inocuo o irrelevante, en la fisonomía del procedimiento en que se dicta.

Así, parece que el propósito, al menos velado, de tal liquidación, bien pudo ser el de crear *ad hoc* un acto que pudiera originar la firmeza oclusiva, esto es, la conversión de un acto puramente

denegatorio de la solicitud de rectificación instada sobre la propia autoliquidación -un acto debido del contribuyente-, en un acto de oficio, de gravamen, de naturaleza administrativa, pero sin cambiar materialmente el contenido y efectos de la mera denegación.

g) Ese mismo acto sería recurrible, en vía judicial, por denegar la devolución pedida por el sujeto pasivo. Pero, en la idea que late en la resolución del TEAM de Madrid, también lo podría ser, eventualmente, por ese segundo pronunciamiento o acto de decisión, que carece de contenido propio, según hemos razonado. No hay, a tal efecto, dos decisiones que converjan o se confundan, determinando la necesidad de otras tantas impugnaciones.

**2)** Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio -dada la especificidad, índole y fines de tales actos (vid. al respecto los artículos 101,1 y 3; 120 y 221 de la LGT y 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio -RGAT-, en un sistema tributario que gira, en su mayor parte, sobre la autoliquidación del propio contribuyente, lo que hace tener a la liquidación un contenido preciso y exclusivo surgido de su régimen jurídico, tal aserto nos permite abordar el segundo punto de interés casacional.

En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva ( art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente.

No en vano, esa facultad que reconocemos, en atención a la concurrencia de hechos nuevos -siempre dentro del plazo estructural de la prescripción-, no deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción.

Además, no hay propiamente cosa juzgada administrativa -concepto y expresión que proviene de la dogmática procesal para evitar la reiteración de un segundo proceso-, lo que requeriría que concurriera la conocida como triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - *causa petendi*-, que en este caso no coincide -el último de los presupuestos- debido a la alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, en casos como el que, no se discute aquí, se ha generado una minusvalía o pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión.

Por tanto, el efecto de cierre de la firmeza administrativa, que encuentra su expresión específica en el artículo 221.3 LGT, no juega en este asunto, puesto que el objeto sobre el que recae no coincide con el del caso que ahora enjuiciamos. Así, el precepto señala que: "[...]3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a ), c ) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley [...]" , toda vez que, como se ha razonado ampliamente, no puede ser caracterizado como un acto de aplicación de los tributos -en tanto concreta manifestación de la potestad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación- el contenido así llamado en el acto que desestimó la solicitud de rectificación instada en primer lugar.

**3)** Es de advertir, además, que el escrito de oposición del Ayuntamiento de Madrid se limita a sostener, apodócticamente, que se dictó una liquidación firme, a la que nos hemos referido constantemente, que no fue recurrida y que tal circunstancia impediría, al margen de toda otra consideración, el éxito de la acción de contrario, tesis que no sustenta en argumentos jurídicos de peso que pudieran refutar los aducidos de contrario. Esto es, que el hecho de que se denomine *liquidación* a un acto dado no le confiere, *per se*, al margen de su contenido, procedimiento y efectos, naturaleza de tal.

Ello al margen de que se argumenta, con carácter subsidiario, que la segunda solicitud -aun en la hipótesis de que no tropezara con la dificultad del acto firme-, no añade un contenido propio distinto del motivador de la primera, por el solo hecho de que se fundamenta en el conocimiento por el sujeto pasivo del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la norma foral guipuzcoana equivalente a los artículos 107 y 100.2 de la LHHLL, siendo así que, en ese momento, aun no se había declarado constitucionalidad alguna.

Pues bien, tal argumento que no es muy convincente, visto desde la perspectiva del éxito que alcanzó tal cuestión y otras varias, y el amplio conocimiento actual -no corregido aún por el legislador- de que la ley no ampara el gravamen de manifestaciones inexistentes o ficticias de capacidad económica, como resulta ser, indiscutiblemente, el caso de fondo, aquí mediatamente presente. Además, no se comprende la diferencia de situación -para integrar la sustantividad propia o diferencia de perspectiva requerida para la segunda solicitud- al exigir la sentencia firme del Tribunal Constitucional, sin que sirviera a tal fin el hecho de que ya se hubiera elevado cuestión judicial al respecto, lo que puede impulsar razonable y legítimamente una nueva solicitud.

#### **SEXTO.- Doctrina que, por su interés casacional, se establece.**

Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT.

A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho ( arts. 32, 34 y concordantes LGT), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.

A los efectos que nos ocupan, cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron -luego se supo que acertadamente- que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía insusceptible de ser gravada, a lo que se añade que, en la fecha de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso-

Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa.

A este efecto, no es de menor importancia resaltar que tal cuestión suscitada por el Juzgado de esta jurisdicción de San Sebastián determinó, más tarde, de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, como también es necesario recordar que fueron anuladas las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, asimismo, la Ley de Haciendas Locales, que aquí se controvierte en el fondo.

#### **SÉPTIMO.- Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.**

Lo anteriormente declarado, por su interés casacional, como doctrina, nos encamina a la necesidad de acoger el recurso de casación, al que ha lugar, dado el desacierto de la sentencia impugnada, en tanto considera que el acto de liquidación que en ella se conceptúa como tal y que ha sido consentido y firme, cierra el paso a la posibilidad de reiterar la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la misma deuda, en los términos examinados.

Consecuentemente, debe ser casada la sentencia y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo objeto de incorrecta desestimación y reconocimiento del derecho a la devolución instada, en relación con los ingresos indebidamente efectuados como consecuencia de la autoliquidación del IMIVTNU a que se ha hecho mención continua, incrementada dicha cantidad con los intereses que resulten procedentes.

**OCTAVO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **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 sentados en el fundamento jurídico sexto de la presente sentencia.

**2º)** Ha lugar al recurso de casación nº **3816/2019**, deducido por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de las sociedades mercantiles **AHORRO FAMILIAR, S.A.** y **EUROPEAN OFFICE INCOME VENTURE, EN LIQUIDACIÓN**, contra la sentencia de 26 de marzo de 2019, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación nº 77/2018, a su vez deducido contra la sentencia de 4 de diciembre de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 12 de Madrid en su recurso nº 430/2016, sentencias ambas que se casan y anulan.

**3º)** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 430/2016 y, en su virtud, anular los actos expresos y presuntos en él objeto de impugnación, con reconocimiento del derecho de las sociedades recurrentes a obtener la devolución de los ingresos indebidamente efectuados y solicitados en legal forma, incrementados en los intereses legales procedentes.

**4º)** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.