

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Las autoliquidaciones no son actos administrativos presuntos susceptibles de revisión por nulidad de pleno derecho

El Tribunal Supremo confirma que las autoliquidaciones firmes por transcurso del plazo de prescripción no son actos administrativos ni generan actos presuntos por falta de actuación de la Administración, sin que puedan ser objeto del procedimiento excepcional de revisión del artículo 217 de la Ley General Tributaria. Las autoliquidaciones son actos de colaboración del contribuyente cuya única vía de impugnación es su rectificación en plazo a través del procedimiento del artículo 120.3 de dicha ley, sin que ello suponga una lesión del principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En una reciente Sentencia de 20 de marzo del 2026 (rec. 422/2024), la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha cerrado la puerta a la potencial impugnación de las autoliquidaciones firmes mediante el procedimiento especial de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la Ley General Tributaria (LGT).

Como aspectos relevantes de este caso cabe destacar que, por medio de resolución de 6 de septiembre del 2021, el director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) inadmitió a trámite la solicitud de revisión de oficio instada por el contribuyente el 24 de noviembre del 2020 contra la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones, presentada el 25 de febrero del 2013, por la transmisión hereditaria causada al fallecimiento de su madre, no residente en España.

Dicha solicitud se fundamentó en el artículo 217.1a de la Ley General Tributaria —que permite declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo cuando lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional—, así como en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014, *Comisión/España* (C-127/12), y del Tribunal Supremo de 16 de julio del 2020 (rec. cas. 810/2019). Esta última declaró la nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria firme del impuesto sobre sucesiones girada a un no residente con fundamento en el principio de efectividad del Derecho de la Unión y subsumió la infracción del Derecho europeo en el mencionado artículo 217.1a, en la medida que el acto administrativo se basó en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho europeo, consagraba una situación

de diferencia de trato discriminatoria entre residentes y no residentes vulneradora del artículo 14 de la Constitución española.

En el caso que nos ocupa, la solicitud de nulidad de pleno derecho fue inadmitida a trámite por carecer manifiestamente de fundamento al no existir acto administrativo susceptible de revisión. Conforme a la resolución de la Agencia Tributaria, el cauce previsto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria es el único adecuado cuando, dentro del plazo de prescripción, el contribuyente considere que la autoliquidación presentada ha dado lugar a un ingreso indebido. Frente a la resolución de inadmisión, el contribuyente interpuso un recurso contencioso-administrativo alegando el principio de efectividad del Derecho de la Unión y la improcedencia en la aplicación del artículo 120.3 citado. Frente a la resolución desestimatoria del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo número 2, se interpuso un recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, cuya Sección Séptima dictó sentencia estimatoria por entender que no existe impedimento para estimar que las autoliquidaciones —en cuanto actos debidos que obedecen al cumplimiento de un deber legal— no seguidas de actuación alguna de control por parte de la Administración tributaria y no habiéndose solicitado su rectificación deben asimilarse a estos exclusivos efectos al acto de liquidación; así se garantiza plenamente el principio de efectividad del Derecho de la Unión permitiendo frente a dichos actos de los contribuyentes la posibilidad de la revisión de oficio a partir de la invocación del artículo 217.1a de la Ley General Tributaria.

Admitido el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, el Tribunal Supremo revoca la sentencia impugnada y fija como doctrina que «[l]as autoliquidaciones son actos

de colaboración de los obligados tributarios, que pueden ser rectificadas de conformidad con el artículo 120 LGT, sin que quepa considerarlas como actos administrativos presuntos, y, en consecuencia, no son susceptibles de declaración de nulidad por el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del artículo 217 LGT», doctrina jurisprudencial categórica que, de forma resumida, se basa en los siguientes fundamentos:

- El contribuyente pudo haber utilizado el cauce de la rectificación de la autoliquidación (arts. 120.3 y 221.4 LGT) dentro del plazo de prescripción de cuatro años. Este plazo debe entenderse como razonable al no hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (STJUE de 14 de diciembre del 2023, *Remboursement de cotisations*, C-655/22), aun cuando el vencimiento de tal plazo pueda, por su propia naturaleza, impedir a los interesados el ejercicio total o parcial de sus derechos (STJUE de 19 de diciembre del 2019, *Cargill Deutschland*, C-360/18).
- De forma implícita, el alto tribunal entiende que el obligado tributario no habría actuado con la diligencia debida al no instar la rectificación de su autoliquidación cuando el motivo para hacerlo —la publicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014 por la que se declaró el incumplimiento por parte de la legislación estatal del Derecho europeo— emergió mucho antes de que transcurriera el plazo de prescripción. Por tanto, carece de justificación que, para reaccionar frente al incumplimiento, se esperase más de seis años desde el dictado de aquella sentencia y no se aprovechara la oportunidad

de invocar la infracción del Derecho de la Unión mediante las vías de recurso ordinario.

- No se aprecia vulneración del principio de equivalencia, pues los recursos destinados a garantizar la protección de los derechos que el ordenamiento de la Unión confiere a los justiciables no son distintos de los conocidos en supuestos similares de Derecho interno.
- El marco legal español también garantiza el principio de efectividad del Derecho de la Unión sin necesidad de ampliar el ámbito de aplicación de la vía del recurso extraordinario. La jurisprudencia comunitaria reconoce que la firmeza de las resoluciones administrativas contribuye a la seguridad jurídica y, en consecuencia, el Derecho de la Unión no impone, en principio, a un órgano administrativo el deber de revisar una resolución administrativa que haya adquirido firmeza (sentencia *Byankov*, C-249/11). Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia ha admitido que, en virtud de los principios de efectividad y cooperación leal, la concurrencia de circunstancias particulares puede obligar a un órgano administrativo nacional a revisar una resolución administrativa firme (sentencia *Grossmania*, C-177/20), en el caso enjuiciado no se ha invocado ninguna circunstancia particular de la que se desprenda que la Administración tributaria española está obligada a revisar su proceder.
- El Tribunal Supremo negó tempranamente (en sentencias de 16 de junio de 1977 y de 24 de junio de 1978) el carácter de acto administrativo de las “liquidaciones” practicadas por los contribuyentes. Aunque en su jurisprudencia más reciente ha

reconocido el papel preponderante de la actividad del contribuyente a través de la autoliquidación, esta forma de colaboración con la Administración no puede calificarse de acto administrativo (sentencias de 13 de julio del 2021, rec. cas. 3887/2020, y de 12 de julio del 2023, rec cas. 607/2023), pues desnaturalizaría su concepto y alteraría la dinámica y el sentido de la regulación legal y de la jurisprudencia, teniendo en cuenta, además, el sometimiento de la materia al principio de legalidad. La falta de revisión administrativa de la autoliquidación no convierte a ésta en un acto presunto, pues el silencio administrativo sólo opera cuando la Administración tiene obligación de resolver en

El contribuyente que autoliquidó debe reaccionar en tiempo y forma aun en situaciones donde el error no le es imputable

un plazo determinado y no lo hace, pero no existe una obligación *per se* de comprobar las autoliquidaciones.

- En contra de lo afirmado en la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo, acudiendo a la doctrina constitucional (ATC 116/2019), entiende que la situación de los contribuyentes que han autoliquidado y no han instado la rectificación de la autoliquidación no es comparable a la de los contribuyentes que sí lo han hecho o a la de aquellos que han sido objeto de un procedimiento de comprobación o inspección y han recibido una liquidación. Esta tesis no lesiona el principio de efectividad, pues este último garantiza que los derechos de-

rivados del Derecho de la Unión no sean imposibles o excesivamente difíciles de ejercer en la práctica por los ciudadanos. La existencia del mecanismo específico de la rectificación de la autoliquidación, que el contribuyente no ha utilizado, descarta vulneración alguna del precitado principio, dada la autonomía procedimental que el Derecho europeo reconoce a los Estados miembros, sin que quepa olvidar, además, la existencia de la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado.

Esta sentencia establece una doctrina con importante relevancia práctica, que ratifica el carácter excepcional de la revisión de oficio y prioriza la seguridad jurídica frente

a la reapertura de situaciones firmes, haciendo recaer sobre el contribuyente que autoliquidó la obligación de reaccionar en tiempo y forma en situaciones donde el error no le es imputable, sino que se sitúa en un marco normativo vulnerador del Derecho europeo. En térmi-

nos prácticos, y sin perjuicio de reconocer las circunstancias particulares del caso, esta orientación podría suponer una limitación para los contribuyentes al desplazar sobre ellos la carga de identificar e impugnar preventivamente sus autoliquidaciones con fundamento en una potencial declaración de incompatibilidad de la normativa vigente con el Derecho europeo. Asimismo, se produce cierto efecto de asimetría material, en la medida en que quienes impugnaron en plazo o aquellos cuyas autoliquidaciones fueron objeto de revisión previa quedarían protegidos, mientras que quienes autoliquidaron conforme a la normativa vigente sin recurrir podrían ver limitadas sus vías de reparación.