



Roj: **STS 2851/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2851**

Id Cendoj: **28079130022024100166**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/05/2024**

Nº de Recurso: **7289/2022**

Nº de Resolución: **888/2024**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 4874/2022,**
ATS 5706/2023,
STS 2851/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 888/2024

Fecha de sentencia: 23/05/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7289/2022**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2024

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

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **7289/2022**

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 888/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de mayo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **7289/2022**, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 13 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1425/2020, en el que a al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo de la petición de devolución de ingresos indebidos, previo requerimiento formulado a la AEAT de Cataluña.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la entidad mercantil HIGH NUMBERS ONLINE, S.L., representada por el procurador de los tribunales don Ricard Simó Pascual, bajo la dirección letrada de don Fernando Sánchez Romero.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1425/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 13 de mayo de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" **FALLO:**

RECHAZAR LAS CAUSAS DE INADMISIBILIDAD invocadas por la demandada y **ESTIMAR** el presente recurso contencioso-administrativo nº 3527/2020 de Sala y 1425/2020 de sección, promovido por HIGH NUMBERS ONLINE, S.L contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA) y en su consecuencia:

1º.- RECONOCER el derecho de HIGH NUMBERS ONLINE, S.L a que la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA le practique la devolución de IVA solicitada a través o con motivo de la autoliquidación de IVA (modelo 303) del ejercicio de 2016 (26.466,64 euros, más los intereses de demora que sean de rigor).

2º.- DECLARAR NULA DE PLENO DERECHO la liquidación de IVA de 2016 practicada contra la actora por la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, notificada a la hoy demandante el día 21 de diciembre de 2017.

3º.- CONDENAR a la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA a estar y pasar por los precedentes pronunciamientos.

Con la imposición de las costas del proceso a la Administración demandada, en los términos del fundamento jurídico OCTAVO".

SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado mediante auto de 20 de julio de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. *Admisión del recurso.*

Recibida las actuaciones y personadas las partes la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 17 de mayo de 2023, dictó auto precisando que:

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

2.1. Determinar si, cuando la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 115 LIVA, la Administración tributaria debe devolver de oficio en todo caso el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

2.2. En el caso de la que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa precisar si, en los supuestos en los que al tiempo de solicitarse la devolución por el contribuyente ya se ha practicado la liquidación provisional o definitiva ulterior procedente más allá del plazo de seis meses que determine la improcedencia de esa devolución, el órgano judicial debe ordenar al amparo del artículo 29.2 LJCA que la Administración proceda a la devolución del importe de la cantidad solicitada o no, aclarando por tanto si la AEAT debe ejecutar la liquidación provisional o definitiva para recuperar la cantidad indebidamente entregada por los trámites previstos en la LGT.

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

2.1. El artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.2. El artículo 101.1, 124, 127 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.3. El artículo 125.3 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.

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 de la LJCA [...].

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto de contrario".

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la entidad mercantil HIGH NUMBERS ONLINE, S.L. se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "desestime íntegramente el recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso ordinario 1425/2020, confirmándola, con costas".

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 21 de mayo de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate y posición de las partes.*

A la vista de los términos en los que se pronunció la Sala de instancia y cómo es planteado el conflicto por la parte recurrente, se hace preciso delimitar cuál es el verdadero debate trabado.

Al respecto resulta bien significativo el escrito de oposición de la parte recurrida que, frente a las alegaciones de la parte recurrente, se limita a manifestar que las cuestiones de interés casacional objetivo formuladas en el auto de admisión, han sido ya resueltas por este Tribunal y al efecto se remite y transcribe lo dicho en la sentencia de 17 de abril de 2007, rec. cas. 2184/2002, confirmatoria de la sentencia de la AN impugnada, y que ya sirvieron de base a la Sala de instancia para resolver el recurso contencioso administrativo.

Consideramos que el escrito de interposición del Sr. Abogado del Estado crea cierta confusión y plantea una polémica que, en gran medida, resulta artificial por no corresponderse con lo realmente resuelto por la Sala de instancia en la sentencia impugnada.

Veámoslo.

El escrito de interposición recuerda las circunstancias fácticas acaecidas, aunque introduce algún dato, sin relevancia para la correcta resolución del presente recurso de casación, que no se corresponde con el recogido en la sentencia impugnada.

La recurrente descarta que sea objeto de discusión que "El obligado tributario tiene derecho a la devolución por el transcurso de seis meses, si bien, la Administración puede realizar el pago más allá de esos seis meses, sin que ello suponga un incumplimiento definitivo sino que lo que se impone es el devengo de intereses de demora.



No obstante, y sin perjuicio de la procedencia de ejecutar la devolución reconocida por transcurso del plazo de seis meses, la Administración tributaria tiene pleno derecho a practicar liquidación provisional o definitiva en relación con esa devolución, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción".

Sobre lo dicho por la parte recurrente no hay polémica, en el buen entendimiento de que se corresponde con el mandato de los arts. 124 y ss. de la LGT y, más en concreto, del 115 del LIVA, "Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan", lo que es acogido abiertamente por la Sala de instancia, con remisión a las sentencias, que más tarde se dirán, que se pronuncian en estos términos.

Tampoco resulta polémica la afirmación que realiza la recurrente sobre que " *Así, mediante el dictado de una liquidación provisional termina el procedimiento de comprobación expresamente previsto en el art. 115 LIVA ..., confirmando o dejando sin efecto la devolución, sin que por ello se vulnere derecho alguno del interesado.*" Lo cual así se recoge expresamente en la sentencia de 17 de abril de 2007, que sirve de referencia a la sentencia de instancia - añadimos las negritas-:

b) Una vez transcurrido el plazo de seis meses la Administración no puede girar liquidación provisional, pues es cierto que de la redacción del precepto resulta incuestionable que establece un sistema de silencio positivo, que desenvuelve su eficacia en el ámbito regulado en el propio precepto, y tal ámbito lo es el de la liquidación provisional exclusivamente. Quiere decirse que transcurridos seis meses se ha producido liquidación provisional respecto de la solicitud de devolución."

Esto es, la Sala de instancia, y es el mismo parecer que manifiesta el Sr. Abogado del Estado, consideró que el procedimiento de devolución terminó con una liquidación provisional, en este caso presunta por silencio por el transcurso del plazo de seis meses, confirmando la devolución. Parafraseando al Sr. Abogado del Estado, existe una liquidación provisional presunta por silencio que puso fin al procedimiento confirmando la devolución. Cosa distinta, que es lo que entendió la Sala de instancia, como se desprende de sus términos, es que la liquidación provisional expresa, dejando sin efecto la devolución, se dictara fuera de plazo, de ahí su nulidad.

Continúa la sentencia que sirve de referencia a la Sala de instancia, "C) Ahora bien, **tal silencio no puede ir más allá del supuesto contemplado en la norma, y por ello no afecta a una ulterior liquidación definitiva** – cuando ésta reúna los requisitos para serlo –, como consecuencia de una actividad de comprobación administrativa, **medie o no liquidación provisional.**" Esto es, lo dicho anteriormente, finalizado el procedimiento de devolución mediante liquidación provisional presunta por silencio, no obsta para que la Administración haciendo uso del procedimiento adecuado el efecto pueda dictar una liquidación definitiva, que puede dejar sin efecto la devolución, también, claro está, así lo recoge expresamente la LIVA, una liquidación provisional, dentro del procedimiento adecuado, siempre que aparezcan elementos nuevos que hagan posible una nueva liquidación provisional. Pero, insistimos, una cosa es que se dicte una liquidación definitiva o provisional, cuando quepa, mediante el procedimiento adecuado, y otra que en el mismo procedimiento de devolución se haya dictado una liquidación provisional extemporánea, como apunta la sentencia impugnada, pretendiendo dejar sin efecto la liquidación provisional presunta por silencio.

La sentencia de referencia añade que:

"La sentencia recurrida analiza, finalmente, el reflejo de tales planteamientos en el supuesto de autos:

I) Resulta acreditado que la Administración giró liquidación provisional una vez transcurrido el plazo de seis meses –la solicitud se presentó el 20 de enero de 1994 y la liquidación definitiva se produce el 16 de noviembre de 1994 y se notifica el 2 de enero de 1995–, **lo que implica la anulabilidad de la misma, pues el acto de liquidación provisional se había producido por silencio administrativo**, y en tal caso la Administración solo tenía tres opciones: a) proceder a la devolución de la cantidad solicitada – art. 115.3 párrafo tercero de la Ley 3711992 -, b) girar liquidación definitiva – art. 120 de la LGT –, c) acudir a un procedimiento de revisión de actos administrativos respecto de la liquidación provisional (debemos añadir que también podría haber seguido nuevo procedimiento y dictar liquidación provisional de haberse aportado nuevos elementos, siendo factible en determinadas circunstancias acudir al procedimiento de lesividad).

2) El silencio no puede afectar más que a la resolución administrativa a la que viene referida, por **ello no puede dar origen al reconocimiento al derecho definitivo a la devolución**, aunque sí al reconocimiento al derecho al cobro, en los términos señalados en el art. 115.3 párrafo tercero, **sin perjuicio de una ulterior resolución administrativa que pudiera dejarlo sin efecto."**

Resulta, por tanto, correcto el parecer del Sr. Abogado del Estado, en la línea de la jurisprudencia vista, de que " *Por eso, la AEAT debe pagar la devolución pero puede, con posterioridad, comprobar si concurren o no los*



requisitos y concluir sobre este extremo, sin necesidad de acudir a los procedimientos que permiten dejar sin efecto un acto declarativo de derechos, en particular, sin necesidad de iniciar el procedimiento de declaración de lesividad."

Pero se tergiversa la línea argumentativa cuando afirma que *"La Sala de instancia aboga por imponer a la Administración la obligación de proceder a la devolución, aunque exista liquidación, sobre la base, según se desprende de la sentencia, de la existencia de un acto favorable o declarativo de derechos que no puede dejarse sin efecto sin acudir a los procedimientos especiales de revisión (lesividad o nulidad de pleno derecho).*

Por eso, al dejar sin efecto la devolución como consecuencia de la liquidación provisional, considera que la actuación de la AEAT es nula de pleno derecho. Y ello parece tener como consecuencia que no podría practicarse nueva liquidación". Pues ello no se corresponde con la realidad, como se ha dejado transcrito, es posible dejar sin efecto la devolución, existiendo liquidación provisional presunta por silencio positivo, mediante una liquidación definitiva en el seno de un procedimiento a propósito, o incluso, ya se ha dicho, provisional, de aportarse elementos sustanciales nuevos; lo que no cabe, y así se expresa la Sala de instancia, es que en el seno del procedimiento de devolución, fuera de plazo y producido ya el silencio positivo por el transcurso de los seis meses, la Administración dicte una liquidación provisional pretendiendo dejar sin efecto, sin más, la liquidación provisional presunta por silencio positivo. La Sala de instancia, insistimos consideró nula la liquidación provisional expresa, porque entendió dictada en el procedimiento de devolución, y con ella se pretendía dejar sin efecto la liquidación presunta favorable reconociendo la devolución.

Dice el Sr. Abogado del Estado, imputando a la sentencia de instancia una conclusión, *" Sin embargo, no podemos compartir el argumento de la Sala porque en estos casos el reconocimiento inicial de la devolución no es definitivo, y puede ser revisado por la Administración, dictando la correspondiente liquidación provisional o definitiva (art. 101 LGT) en un procedimiento de comprobación limitada o inspección"*, pues basta leer la sentencia a la que se remite y hace suya la sentencia de instancia, para concluir en sentido totalmente contrario, esto es, el reconocimiento inicial de la devolución mediante una liquidación provisional presunta por silencio positivo, sí puede ser revisado en un procedimiento adecuado finalizado mediante liquidación definitiva o provisional, de aportarse nuevos elementos, e incluso, en determinadas circunstancias -por ejemplo cuando no quepa ya una liquidación provisional o definitiva-, mediante un procedimiento de lesividad.

La sentencia de instancia resulta bien expresiva al respecto, se afirma en la misma -añadimos negritas para dar más énfasis a los pasajes más significativos-, que *"A través de los presentes autos HIGH NUMBERS ONLINE, SL (HNO) ha puesto en entredicho la, a su manera de ver, negativa de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) A **ejecutar un acto propio de carácter tácito y firme** consistente en hacerle efectivo (a la actora) el reintegro, con intereses de demora, de 26.466,64 euros cuya devolución había sido solicitada a través o con motivo de la autoliquidación del IVA de 2016. Así las cosas, pretende la actora que esta Sala reconozca que HNO tiene derecho a ver ejecutada la susodicha devolución. Reconocimiento, éste, que en buena lógica debería traer consigo la anulación, en paralelo, de la **liquidación provisional practicada a destiempo** por la AEAT".* Y refiriéndose a las alegaciones de la demandante se señala que *"HNO **presentó la autoliquidación con solicitud de devolución** el 13 de febrero de 2017 y **al haber transcurrido más de seis meses** desde esa fecha sin que la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) se hubiera manifestado al respecto, consideró que su solicitud de devolución había sido **estimada por silencio administrativo positivo**, de conformidad con lo dispuesto en el apartado tercero del precepto legal que acabamos de transcribir."*

Los datos y circunstancias que toma en consideración la Sala de instancia para resolver son los siguientes:

"Resulta imprescindible reconstruir el periplo administrativo y judicial de la controversia para obtener una panorámica de la misma que nos permita adoptar la decisión correcta sobre las pretensiones que nos han sido formuladas por las partes.

A la vista del expediente administrativo y demás documentos incorporados a los autos, los hechos a considerar son los siguientes:

...

2º.- El día 13 de febrero de 2017 la actora presentó la autoliquidación con solicitud de devolución, que consideró estimada por silencio administrativo positivo a partir del día 14 de agosto del mismo año.

3º.- El día 22 de agosto de 2017 HNO interpuso una reclamación económico-administrativa (REA) ante el TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMNTTSTRATTVO REGIONAL DE CATALUÑA, solicitando la ejecución forzosa de la estimación por silencio de su solicitud de devolución. Se trata de una REA que no nos consta resuelta y que será menester entender desestimada por silencio.



4º.- Efectivamente, la AEAT aprobó una liquidación provisional; pero esa liquidación provisional le fue notificada a la actora el día 21 de diciembre de 2017.

5º.- Contra la liquidación provisional HNO dedujo REA ante el TEARC el día 24 de diciembre de 2017. Se trata de una REA que también cabrá considerar desestimada por silencio.

6º.- El 22 de marzo de 2019 HNO instó sin éxito de la AEAT la ejecución de la devolución aceptada por silencio administrativo.

7º.- El 26 de abril de 2019 la actora dedujo recurso contencioso-administrativo abreviado al amparo del art. 29.2 LJCA.

8º.- La falta de competencia objetiva de los Juzgados determinó que los autos pasasen a ser tramitados por esta Sala, aunque dicha tramitación se hizo a título de recurso contencioso-administrativo "ordinario".

9º.- La demanda perseguía la ejecución forzosa de lo que la recurrente consideraba un acto tácito firme de sentido positivo. De consuno, contenía una clara tacha de la liquidación provisional a la que ya nos hemos referido en varias ocasiones. No en vano, hacia el final del escrito de demanda se nos decía que la liquidación provisional -dictada cuando ya había transcurrido el plazo de seis meses al que se refiere el apartado tercero del art. 115 LIVA- no podía perjudicar el crédito surgido por mor del silencio administrativo positivo; eso sí: sin perjuicio de una eventual liquidación definitiva.

Dicho en otros términos: la demanda manifestaba claramente perseguir la ejecución forzosa de un acto tácito firme, amén de desprenderse de la misma una impugnación o cuestionamiento expreso o tácito de los obstáculos que pudieran oponerse a tal designio; entre otros: las actuaciones expresas de gestión tributaria y las presuntas de revisión económico-administrativa a las que ya nos hemos referido.

La Sala de instancia resolvió la controversia teniendo como referencia la Sentencia de 1 de marzo de 2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha, Sentencia que recurrida en casación fue casada por la Sentencia de este Tribunal Supremo de 8 de enero de 2024, rec. cas. 5204/2022, sin que lo resuelto en esta tenga relevancia respecto de las cuestiones de interés casacional objeto del presente recurso de casación; especialmente, como antes se ha puesto de manifiesto, tuvo en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2007, rec. cas. 2184/2002, que confirmó la Sentencia de 11 de enero de 2002 de la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recurso n.º 1299/1998; también se refirió a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2022, rec. cas. 2946/2020, si bien en relación con la aplicación al caso del art. 29 de la LJCA.

La *ratio decidendi* de la sentencia de instancia impugnada ya se ha comentado, y en dicha línea cabe reproducir lo dicho en la misma en cuanto que:

"La jurisprudencia que acabamos de traer a colación nos indica de alguna manera la imposibilidad de analizar separadamente los efectos de la inactividad administrativa ex art. 115 LIVA y **la suerte de las liquidaciones provisionales expedidas a destiempo.**

También nos hace patente que en supuestos como el que nos ocupa, el hecho de haber **transcurrido más de seis meses** desde la solicitud de devolución sin que la AEAT reaccione, deberá tener como consecuencia el **nacimiento de un crédito en favor del sujeto pasivo solicitante** y, por ende, **el carácter contrario a derecho de una liquidación provisional extemporánea.** Por ello, la demanda de HNO deberá prosperar y la AEAT deberá ser condenada a practicar la correspondiente devolución. Sin perjuicio, como ya hemos podido ver, de que la regulación contenida en el art. 115 tres LIVA, **no pueda dar origen a una situación irreversible y sí a un derecho al cobro susceptible, eso sí, de verse afectado en un momento posterior por una decisión administrativa capaz de enervar o trastocar** -bajo otro título jurídico- **los efectos materiales o prácticos de ese mismo cobro;** esto último, de ser practicables alguno de los cauces de revisión de los que se hacen eco algunas de las Sentencias transcritas ut supra."

SEGUNDO. *Sobre las cuestiones de interés casacional objetivo.*

En definitiva, la Sala de instancia ha considerado que, art. 115.3 de la LIVA y 124 a 127 de la LGT, solicitada la devolución del IVA mediante autoliquidación, transcurrido seis meses sin haber practicado la Administración liquidación provisional expresa -"la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto"-, se entiende producida la liquidación presunta por silencio positivo, dando lugar al derecho a la devolución de la suma autoliquidada más, en su caso, intereses, pudiendo la Administración dejar sin efecto la devolución mediante liquidación definitiva - o provisional de aportarse nuevos elementos- o, en su caso, mediante el procedimiento de lesividad - "sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan"-, resultando nula la liquidación provisional



extemporánea practicada en el seno del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación. La sentencia impugnada, pues, ha resuelto conforme a la línea jurisprudencial antes referida.

La primera cuestión de interés casacional objetivo formulada debe despejarse en el sentido de que cuando la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 115 LIVA, la Administración tributaria debe devolver de oficio en todo caso el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

La segunda, conforme a las circunstancias del caso, no puede responderse en los términos en los que se formula, puesto que ya se ha dicho que la liquidación expresa dejando sin efecto la liquidación provisional presunta por silencio acordando la devolución, fue practicada extemporáneamente, lo que determinó su nulidad. Lo cual no obsta que respecto de la cuestión atinente al art. 29 de la LJCA deba recordarse la doctrina sentada en la Sentencia de 4 de marzo de 2022, rec. cas. 2946/2020.

TERCERO. *Proyección sobre el caso de autos.*

La recurrente, ya se ha visto, parte de un postulado distinto del que tuvo como presupuesto la Sentencia de instancia, así dice el Sr. Abogado del Estado que " *El inicio del procedimiento de comprobación limitada no ha creado confusión alguna de procedimientos que pudiera generar indefensión al obligado tributario, que es conocedor de que se inicia un procedimiento para revisar la devolución que todavía no se había ejecutado.*

Sin embargo, la decisión de la Sala viene a privar de cualquier efecto a la liquidación provisional dictada por la AEAT, declarando expresamente que es nula de pleno derecho.

A nuestro modo de ver, esa declaración se efectúa sobre la base de una interpretación errónea del art. 115 LIVA .

Es así porque, con independencia de la existencia de un acto de reconocimiento de la devolución, conforme a la doctrina del TS (cfr. sentencias del Tribunal Supremo de 13-4-2007, rec. cas. 2184/2002 y 4-3-2022, RCA 2946/2020), que no negamos, la iniciación por parte de la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada, es plenamente ajustada a derecho y está expresamente contemplada en el mencionado art. 115 LIVA , sin que exista norma alguna que impida que la ejecución de la devolución se produzca con posterioridad a la práctica de la liquidación provisional o definitiva".

Pero como hemos tenido ocasión de ver, acentuando aquellos pasajes de la Sentencia impugnada que así lo recoge, con remisión a la jurisprudencia existente, la Sala de instancia reconoce expresamente que " **Una vez transcurrido el plazo de seis meses la Administración no puede girar liquidación provisional, ... establece un sistema de silencio positivo, que desenvuelve su eficacia en el ámbito regulado en el propio precepto, y tal ámbito lo es el de la liquidación provisional exclusivamente. Quiere decirse que transcurridos seis meses se ha producido liquidación provisional respecto de la solicitud de devolución... Ahora bien, tal silencio no puede ir más allá del supuesto contemplado en la norma, y por ello no afecta a una ulterior liquidación definitiva** – cuando ésta reúna los requisitos para serlo –, como consecuencia de una actividad de comprobación administrativa, **medie o no liquidación provisional... ello no puede dar origen al reconocimiento al derecho definitivo a la devolución,** aunque sí al reconocimiento al derecho al cobro, en los términos señalados en el art. 115.3 párrafo tercero, **sin perjuicio de una ulterior resolución administrativa que pudiera dejarlo sin efecto**". Esto es, la Sala de instancia reconoce expresamente que la liquidación provisional presunta por silencio administrativo acogiendo la devolución, puede verse afectada por una posterior liquidación definitiva -o provisional- practicada en un procedimiento adecuado al efecto, pero es nula aquella liquidación provisional extemporánea dictada en el seno del procedimiento de devolución, "La jurisprudencia que acabamos de traer a colación nos indica de alguna manera la imposibilidad de analizar separadamente los efectos de la inactividad administrativa ex art. 115 LIVA y **la suerte de las liquidaciones provisionales expedidas a destiempo.**

También nos hace patente que en supuestos como el que nos ocupa, el hecho de haber **transcurrido más de seis meses** desde la solicitud de devolución sin que la AEAT reaccione, deberá tener como consecuencia el **nacimiento de un crédito en favor del sujeto pasivo solicitante** y, por ende, **el carácter contrario a derecho de una liquidación provisional extemporánea.** Por ello, la demanda de HNO deberá prosperar y la AEAT deberá ser condenada a practicar la correspondiente devolución. Sin perjuicio, como ya hemos podido ver, de que la regulación contenida en el art. 115 tres LIVA, **no pueda dar origen a una situación irreversible y sí a un derecho al cobro susceptible, eso sí, de verse afectado en un momento posterior por una decisión administrativa capaz de enervar o trastocar** -bajo otro título jurídico- **los efectos materiales o prácticos de ese mismo cobro**".

Es evidente que la Sala de instancia ha considerado correctamente que si bien la liquidación provisional presunta por silencio positivo da derecho al cobro de la suma autoliquidada y, en su caso, a los intereses, no cabe en el procedimiento de devolución que la practica extemporánea de una liquidación expresa que deje sin efecto aquella, no constituye una situación irreversible, pues puede verse afectado por una decisión



administrativa, esto es, una liquidación definitiva o provisional practicada en un procedimiento adecuado al efecto; con ello se desvanece la tesis de la Administración de que la liquidación provisional expresa, anulada por la sentencia de instancia, se giró en un procedimiento de comprobación limitada ajeno al procedimiento de devolución. Circunstancia la referida sobre la que no hubo discusión alguna, debiendo estar este Tribunal a las consideraciones fácticas acogidas por la sentencia de instancia.

Todo lo cual conduce a desestimar el recurso de casación y confirmar la sentencia recurrida.

CUARTO. *Sobre las costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

FALLO

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

1. Fijar como doctrina la recogida en el Fundamento Jurídico Tercero de esta Sentencia.
2. Desestimar el recurso de casación núm. **7289/2022**, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 13 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso- administrativo núm. 1425/2020, en el que a al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo de la petición de devolución de ingresos indebidos, previo requerimiento formulado a la AEAT de Cataluña. Sentencia cuya confirmación procede.
3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.