

NUEVOS AIRES Y NUEVAS INCÓGNITAS EN MATERIA DE REVOCACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ¹

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá. (Madrid)

Consejo Asesor de Garrido

(España)

Cómo referenciar: Lucas Durán, M. (2022). Nuevos aires y nuevas incógnitas en la materia de revocación tributaria a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria* (139), 199-224.

¹ El presente trabajo se inscribe en el proyecto de investigación «Fiscalidad de la economía digital: repensando determinados parámetros de la tributación internacional» (PID2021-126232OB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, del cual el autor es investigador principal.

SUMARIO

1. Introducción
2. Las SSTs de 9 y 14 de febrero de 2022
 - 2.1. Antecedentes de hecho y admisión de los recursos de casación
 - 2.2. Doctrina del Tribunal Supremo
3. La STS de 4 de marzo de 2022
 - 3.1. Antecedentes de hecho y admisión del recurso de casación
 - 3.2. Doctrina del Tribunal Supremo
4. Consideraciones sobre la nueva jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo
 - 4.1. Posibilidad de revocar actos tributarios por sentencia
 - 4.2. Legitimación de los obligados tributarios para iniciar procedimientos de revocación tributaria
 - 4.3. Primera incógnita: causas que permiten la revocación
 - 4.4. Segunda incógnita: límites de la revocación
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

La revocación tributaria es, desde hace tiempo, una cuestión debatida en la doctrina científica y en la jurisprudencia².

En efecto, la singular redacción de los arts. 219 y 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) había propiciado posiciones encontradas entre los que, por un lado, entendían que tal procedimiento especial de revisión sólo podía ser iniciado, con carácter exclusivo y de forma graciable, por la Administración tributaria (art. 219.3 LGT), la cual sólo tenía el deber acusar recibo de la petición presentada por los obligados tributarios, en el sentido referido en el art. 10.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 (RGRVA)³; y, por otro lado, quienes concedían a los obligados tributarios una posibilidad de instar o promover tal procedimiento de revisión conforme a la habilitación reconocida por el art. 221.3 LGT y, correlativamente, la obligación de la Administración de resolver conforme a Derecho en función de que se presentasen o no de las causas previstas en el art. 219 LGT⁴.

Ciertamente, estas dos corrientes doctrinales no sólo se habían constatado por miembros destacados de la Academia y la Administración, sino que también habían encontrado fiel reflejo en la doctrina del Tribunal Supremo (TS), el cual había seguido una trayectoria zigzagueante al respecto⁵, hasta el punto de que a principios del 2022 no existía seguridad jurídica suficiente sobre algunas de las cuestiones basilares de la revocación tributaria, entre las que se podían citar los siguientes aspectos: (i) si tal procedimiento especial de revisión puede o no iniciarse a instancia de los obligados tributarios; (ii) si la inacción por parte de la Administración que podría revocar el acto, una vez instada la revocación, es o no controlable por los jueces y tribunales; (iii) si, en el caso de ser controlable por el Poder Judicial, ante la negativa o el silencio en ámbitos administrativos a instar la revocación pueden los jueces y tribunales revocar por sentencia los actos tributarios que se consideren incursos en los supuestos del art. 219 LGT; o, en fin (iv) en qué casos concretos cabe la revocación de actos administrativos, sobre todo cuando éstos hayan sido dictados al amparo de normas que posteriormente se hayan invalidado como consecuencia de resoluciones judiciales (como, por ejemplo, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o de tribunales ordinarios).

² Sobre el particular han escrito renombrados autores como, entre otros, ARGÜELLES PINTOS (2004), CHECA GONZÁLEZ (2004), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2004), GARCÍA NOVOA (2005), MARTÍNEZ MUÑOZ (2006), RUIZ TOLEDANO (2006), MORENO GONZÁLEZ (2010) o SESMA SÁNCHEZ (2017). Para un análisis de la trayectoria jurisprudencial antes de las sentencias comentadas en este trabajo, *vid.* SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2020).

³ *Cfr.*, entre otros, ARGÜELLES PINTOS (2004), RUIZ TOLEDANO (2006), SESMA SÁNCHEZ (2017) y últimamente, criticando las sentencias que se comentan en el presente trabajo, PALAO TABOADA (2022).

⁴ *Cfr.*, entre otros, CHECA GONZÁLEZ (2004), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2004), FABRA VALLS (2005), GARCÍA NOVOA (2005), MARTÍNEZ MUÑOZ (2006) o MORENO GONZÁLEZ (2010).

⁵ *Cfr.*, entre otros, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2020) y PALAO TABOADA (2022).

Pues bien, algunas de las dudas anteriores se han disipado por las sentencias dictadas en 2022 y que son objeto de comentario en el presente trabajo. En efecto, la importancia de tales resoluciones estriba en que, al reiterarse determinada exégesis jurídica sobre los arts. 219 y 221 LGT en un breve espacio de tiempo, han conformado una doctrina jurisprudencial que otorga cierta certeza jurídica en relación con algunos de los aspectos antes señalados. Bien es cierto que tales pronunciamientos también levantan algunas dudas que pretenden, igualmente, discutirse en las líneas que siguen, con lo que el debate no puede entenderse definitivamente cerrado y muy probablemente habrán de ser sentencias posteriores del TS las que vayan modulando y matizando su propia jurisprudencia

Es preciso indicar, además, que las resoluciones comentadas en este trabajo han tenido un pausado proceso de decisión. En efecto, los autos de admisión se dictaron en 2019 y 2020 y las sentencias que resolvieron tales recursos se pronunciaron –en alguno de los casos– casi tres años después de la admisión del correspondiente recurso de casación. Tan prolongado margen de tiempo para dictar sentencia se debió a que la Sección Segunda llegó a plantearse la posibilidad de llevar al pleno la resolución de tales recursos, al ser la revocación un aspecto general del Derecho Público (*cfr.* art. 109 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Siendo ello así, y habiendo tenido la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS cambios importantes en su composición en los últimos años, las dudas sobre la toma en consideración de tales recursos de casación por el pleno de la Sala o por referida Sección demoraron la resolución de los mismos más de lo habitual. Ello no obstante, es de suponer que finalmente se entendió que la revocación tributaria tiene unas características propias que no son necesariamente predicables de la revocación administrativa prevista con carácter general en la citada Ley 39/2015 y, por ello, la doctrina relativa a los 219 y 221.3 LGT requería de un pronunciamiento específico y singular, distinto a lo que pueda tomarse en otros ámbitos del Derecho Público.

Por lo demás, las sentencias que van a comentarse se refieren a dos ámbitos diferenciados aunque, en cierto modo, interconectados y, en cualquier caso, dentro del ámbito de la tributación local: por un lado, el TS se ha pronunciado sobre la posibilidad de revocar actos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) cuando, una vez firmes estos, se declara la inconstitucionalidad de la norma que daba cobertura a tales liquidaciones tributarias; por otro lado el Alto Tribunal ha dictaminado, asimismo, sobre la posibilidad de revocar actos de liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) cuando se ha anulado por la jurisdicción contencioso-administrativa una norma reglamentaria conforme a la que se había practicado la liquidación.

Pues bien, aun cuando en ambos casos está presente una circunstancia sobrevenida que permite plantear la necesidad de revisar las oportunas liquidaciones tributarias firmes, como veremos las soluciones para los supuestos mencionados variarán, lo que no deja de causar un cierto desasosiego.

Así pues, en las páginas que siguen se analizarán, por un lado, las STSS de 9 y 14 de febrero de 2022 y, por otro lado, la STS de 4 de marzo de 2022 para

posteriormente realizar una serie de consideraciones respecto de las mismas y comentar la doctrina que ha sentado el TS –así como las dudas que derivan de la misma– sobre: (i) la posibilidad de revocar por parte de los jueces y tribunales; (ii) la legitimidad de los obligados tributarios para instar procesos de revocación tributaria; (iii) las causas que permiten instar la referida revisión; y, finalmente (iv) los límites de tal institución.

2. Las SSTs de 9 y 14 de febrero de 2022

Las dos primeras sentencias que van a comentarse (STS de 9-2-2022, rec. cas. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484; y STS de 14-2-2022, rec. cas. 442/2019, ECLI:ES:TS:2022:699) contienen una doctrina común sobre (i) la posibilidad de instar la revocación por parte de obligados tributarios cuando con ella se solicite la devolución de ingresos indebidos y (ii) la irrevocabilidad de liquidaciones tributarias cuando con posterioridad a la firmeza de las mismas se ha declarado la nulidad, por inconstitucionalidad, de la norma legal habilitante de tales actos administrativos.

2.1. Antecedentes de hecho y admisión de los recursos de casación

Los antecedentes fácticos en ambas sentencias son similares y se refieren a ventas inmobiliarias realizadas a pérdidas en el ámbito municipal de Bétera (Valencia). Como es sabido, el art. 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL) prevé dos modelos posibles de gestión del IIVTNU: el de declaración y posterior liquidación administrativa; o, alternativamente, el de autoliquidación (circunstancia que, como se indicará más adelante, no es trivial a la hora de instar la oportuna devolución de ingresos indebidos). Pues bien, el Ayuntamiento de Bétera ha adoptado el modelo de declaración y posterior liquidación administrativa para el referido IIVTNU⁶, de manera que dicho municipio liquidó tal tributo con posterioridad a la declaración de las transmisiones inmobiliarias, procediéndose a pagar por los contribuyentes el correspondiente monto.

Con posterioridad a tal fecha la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró que gravar por el IIVTNU transmisiones patrimoniales cuando no se haya obtenido ganancia patrimonial alguna era contrario al principio de capacidad económica contenido en el art. 31.1 de la Constitución española (CE) y, por tal motivo, declaró inconstitucionales *ex origine* –esto es, sin limitación temporal alguna de efectos– los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL en la medida en que sometieran a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Consecuentemente, los obligados tributarios que habían ingresado las cuotas liquidadas por el Ayuntamiento de Bétera instaron ante éste el procedimiento de revocación de liquidaciones tributarias y la consiguiente devolución

6 Cfr. art. 11 de la ordenanza fiscal n.º 5 de dicho municipio, reguladora del IIVTNU.

de ingresos tributarios indebidos, a lo que se negó el referido Ayuntamiento, inadmitiendo a trámite la solicitud de revocación por entender (i) que se trataba de liquidaciones firmes; (ii) que la STC 59/2017 producía únicamente efectos *ex nunc*; y (iii) que era competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio del referido procedimiento de revocación. Tal resolución fue recurrida en reposición ante el mismo órgano administrativo y el recurso fue desestimado.

Impugnada la denegación administrativa a iniciar el procedimiento de revocación ante los Juzgados de lo Contencioso-administrativo n.º 3 y 6 de Valencia, ambos dictaminaron que la inadmisión del trámite de inicio de la revocación tributaria es controlable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, por otro lado (al menos en lo que respecta a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 3 de Valencia, la cual da lugar a la STS de 9-2-2022), que cabe revocar tal acto administrativo por *infringir manifiestamente la ley*.

El Ayuntamiento de Bétera, disconforme con las sentencias antes referidas, preparó sendos recursos de casación contra tales resoluciones que, teniéndose por preparados en la instancia, fueron admitidos por el TS en autos de 11-4-2019 (rec. cas. 126/2019, ECLI:ES:TS:2019:4054A) y de 9-5-2019 (rec. cas. 442/2019, ECLI:ES:TS:2019:5245A). En ambas resoluciones se recogen las mismas cuestiones de interés casacional, a saber:

«1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación –y accediendo a ésta–, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación

2) Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas».

Al respecto corresponde realizar una serie de apreciaciones:

En primer lugar, debe indicarse que en la primera de las cuestiones de interés casacional recogidas por los citados autos existe una frase sin sentido pleno pues, en efecto, una de las opciones que ofrece el auto cuestiona si «debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, [...] por ser una atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación» (puntos suspensivos añadidos), siendo así que resulta evidente una carencia de contenido gramatical justo en el lugar de los puntos suspensivos añadidos⁷.

⁷ Es lo que Carlos PALAO TABOADA (2020, 63) ha denominado *anacoluto*, entendiendo que el mismo debe complementarse con el ATS de 25-10-2020 (rec. cas. 1123/2020, ECLI:ES:TS:2020:9552A), siendo así que la frase que faltaría es, en su opinión, la siguiente: «a ordenar la retroacción de actuaciones

Siendo ello así, los autos de admisión aludidos planteaban, en esencia, a la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS dos cuestiones: (i) si puede revocarse en sentencia un acto administrativo o, por el contrario, debe hacerse necesariamente por la Administración tributaria, al ser un procedimiento administrativo que no puede sustituirse por el Poder Judicial; y (ii) si, en todo caso, la declaración de nulidad, por inconstitucionalidad, de un precepto legal puede dar lugar a la revocación de una liquidación tributaria dictada de acuerdo con la norma expulsada del ordenamiento jurídico, aun cuando dicha liquidación haya devenido firme.

2.2. Doctrina del Tribunal Supremo

El TS recoge en la STS de 9-2-2022 una doctrina relevante que se reitera (con remisión a tal resolución) en la STS de 14-2-2022, conformando jurisprudencia en el sentido del art. 6.1 de nuestro Código Civil, motivo por el que resulta relevante examinar los argumentos de la primera de las sentencias referidas.

Así pues, en la STS 9-2-2022 se discute, en primer lugar y como cuestión previa, sobre la alegación de inadmisibilidad del recurso de casación planteada por la parte recurrida en cuanto que, en su opinión, la sentencia de instancia no es susceptible de extensión de efectos y, por tanto, no es recurrible en casación, con lo que no se cumplirían las exigencias previstas en el art. 86.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), a cuyo tenor «[e]n el caso de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, únicamente serán susceptibles de recurso las sentencias que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos». Nuestro Alto Tribunal rechaza tal causa de inadmisibilidad del recurso por una cuestión formal: el trámite de admisión de las casaciones contencioso-administrativas se resuelve por la Sección Primera de la Sala Tercera del TS, siendo así que es ella la competente para analizar los requisitos de recurribilidad recogidos en el art. 86 y ss. LJCA y no la Sección Segunda⁸.

para que se tramite el procedimiento previsto en el artículo 217 de la LGT» aun cuando, en tal caso, debería sustituirse el citado art. 217 LGT por el 219 del mismo cuerpo legal. Ello no obstante, entiendo más oportuno integrar la pregunta con interés casacional incompleta con la que figura en el tercer auto admitido en la saga de los tres recursos que versan sobre revocación analizados en este trabajo, cual es el ATS de 23-7-2020 (rec. cas. 7052/2019, ECLI:ES:TS:2020:5571A), a cuyo tenor el final de la primera cuestión con interés casacional alude a si, como alternativa al reconocimiento de la revocación en sentencia, el órgano judicial «debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación» (en negritas las palabras que añade el texto del último auto referido y con las que se completaría el sentido de los autos antes referidos).

⁸ Sin perjuicio de la corrección técnica en este punto de la sentencia comentada, se trata de una alegación un tanto singular por cuanto que conforme al art. 110 LJCA «los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas

En segundo lugar, debate la sentencia comentada una cuestión que, si bien no había sido planteada estrictamente por el auto de admisión, resulta un *a priori* para toda la discusión posterior y, de hecho, constituye una de las cuestiones más relevantes del instituto de la revocación tributaria: si la admisión o inadmisión de revocaciones solicitadas por los obligados tributarios es una potestad reglada, siendo así que la misma puede controlarse por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Al respecto, la resolución analizada se remite a las SSTs de 19-2-2014 (rec. cas. 4520/2011, ECLI:ES:TS:2014:1189) y de 26-9-2017 (rec. cas. 2645/2016, ECLI:ES:TS:2017:3340) en cuanto a la posibilidad de revisar judicialmente una potestad administrativa, con referencia a los principios de no arbitrariedad (art. 9.3 CE) y de legalidad de la actividad administrativa (art. 106.1 CE), siendo así que –según el tenor de la sentencia comentada– «no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta»; y seguidamente se indica que «no cabe [...] desconocer que el art. 219 de la Ley General Tributaria en su apartado quinto señala que la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa», con lo que «[l]a recurribilidad de la resolución que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no sólo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad».

Y concluye al respecto la resolución comentada (las negritas aparecen en el original):

«La lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación. El problema se traslada en desentrañar la naturaleza jurídica de la figura y especialmente el alcance que le ha dado el legislador tributario, con el fin de salvar las posibles contradicciones que encierra el propio art. 219 de la LGT.

El precepto por un lado limita el procedimiento de revocación a su inicio siempre de oficio, de suerte que parece negar la acción revocatoria del interesado por motivos de oportunidad, viniendo a consagrar una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan

podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia» cuando se cumplan una serie de circunstancias. Y resulta, en mi opinión, evidente, que la sentencia recurrida en casación era susceptible de extensión de efectos pues, de haber quedado firme, reconocía una situación jurídica individualizada a favor de los litigantes (revocación de liquidaciones tributarias del IIVTNU en los casos en que no hubiera existido ganancia patrimonial en una transmisión inmobiliaria de suelo urbano), lo cual podría haber determinado que otros litigantes del mismo municipio que se encontraran en situación similar solicitaran la extensión de los efectos de tal sentencia a otras liquidaciones tributarias del IIVTNU.

correcto jurídicamente sería revocar, como no revocar, con independencia de que llegue a constatarse la concurrencia de alguno de los motivos legales de revocación; por otro, da entrada al interesado disponiendo que la Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, reconociendo un interés de los ciudadanos en que se reparen las lesiones causadas por esos actos sobre la base de motivos de legalidad expresamente dispuestos; lo que viene a constituir un oxímoron irreductible, como es reconocerle un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos, para a reglón seguido negarle dicho interés al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado, creando una especie de inmunidad de esa decisión, al no poder ser objeto de control judicial».

Seguidamente, la resolución comentada inicia una nueva vía exegética –que había sido ya, en parte, preconizada por alguna resolución previa como la STS de 18-5-2020 (rec. cas. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973) o, sobre todo, la STS de 17-6-2021 (rec. cas. 1123/2020, ECLI:ES:TS:2021:2567)– al indicar que (las negritas aparecen en el original):

«Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3 [LGT], posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1 [LGT], prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3 [LGT]. La Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver, por ser un deber impuesto legalmente, no le corresponde una potestad exclusiva y excluyente de iniciar la revocación promovida por el interesado, so pena de frustrar ilegítimamente los derechos de quien efectuó, o pudo efectuar, un ingreso indebido, bastaría que la Administración se negara, en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a iniciar la revocación para impedir siquiera dilucidar si existe o no derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, y con ello el legítimo acceso al control judicial con vulneración del principio constitucional de tutela judicial efectiva; buen ejemplo de ello es el caso que nos ocupa.

[...]Cuando estamos en la órbita del art. 221.3 de la LGT, el inicio de la tramitación de la revocación es un deber impuesto legalmente.

Solicitada por el administrado la devolución de ingresos indebidos, siendo el acto de aplicación de los tributos del que deriva el ingreso firme, promovido por el interesado su revocación, la Administración tiene la obligación de resolver y el interesado, de serle la resolución desfavorable, el derecho a impugnar la misma por los cauces dispuestos legalmente, poseyendo acción al efecto [, siendo así que] con la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el interesado, en los supuestos contemplados en el 221.3 [LGT] instando o promoviendo, en este caso, la revocación, se debe iniciar el procedimiento a instancia de parte y la Administración viene obligada a resolver, sin que posea potestad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y en el ámbito del art. 221.3 [LGT], en un procedimiento que sólo cabe iniciar de oficio».

Y concluye la resolución referida ofreciendo la siguiente contestación a la primera de las cuestiones con interés casacional recogidas en el auto de admisión (las negritas aparecen en el original):

Dicho lo anterior, y dado que no estamos en la órbita directa del art. 219 de la LGT, sino en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y en el supuesto contemplado en el art. 221.3 [LGT] ha de convenirse que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento, sin que pueda escudarse la Administración para no iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3 [LGT], conforme a los principios de plenitud jurisdicción y tutela judicial efectiva, es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.

De algún modo, la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS reformula la pregunta contenida en el auto de admisión y resuelve una de las dudas más recurrentes sobre el procedimiento de revocación: por un lado, si tiene o no acción el obligado tributario para iniciar la revocación; y, por otro lado, si la negativa a tal inicio es controlable por la jurisdicción contencioso-administrativa, contestando a las mismas afirmativamente cuando el procedimiento de revocación sea instrumental para obtener la devolución de ingresos indebidos.

Ciertamente, no contesta a la pregunta originariamente formulada (siquiera con errores de lenguaje) en el auto de admisión: la posibilidad de ejercer por parte de los jueces y tribunales una potestad administrativa (la revocación) cuando se entienden concurrentes los requisitos exigidos legalmente. Ello no obstante, la respuesta parece ser positiva (como se indicará *infra* en el epígrafe 4.1), por cuanto que si finalmente se revoca la sentencia por entender que no cabía revocar la liquidación tributaria tal y como se hizo por el juzgado contencioso-administrativo, no fue por falta de competencia del Poder Judicial sino, más bien, por no reunirse –a juicio del TS– los requisitos legalmente exigidos, cuestión a la que nos referimos seguidamente.

Así, en tercer lugar, y una vez resuelta la posibilidad de instar la revocación por parte de los obligados tributarios (y resultando susceptible de control judicial las eventuales inadmisiones en dicho ámbito), se plantea la sentencia analizada si procede revocar una liquidación tributaria con motivo de la declaración de inconstitucionalidad de una norma al amparo de la cual se dictó dicho acto administrativo, siendo así que la doctrina aplicable del TC (concretamente, de la STC 59/2017) pone de manifiesto la inadecuación sobrevenida de la liquidación tributaria referida.

Pues bien, al respecto declara la STS de 9-2-2022 que, habida cuenta de que a la fecha de recaer la sentencia no era «manifiesta» la infracción del TRLHL, no cabe esa causa de revocación y, consiguientemente, no podría el juzgado a *quo* revocar la liquidación tributaria firme y, sin entrar a analizar otras causas posibles, casa la sentencia de instancia.

Singularmente, refiere la sentencia analizada (las negritas aparecen en el original) que:

«[...] para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta, en razón de que "es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia –que la infracción sea manifiesta– para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera". Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate" [siendo así que] al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones».

3. La STS de 4 de marzo de 2022

La STS de 4-3-2022 (rec. cas. 7052/2019, ECLI:ES:TS:2022:865) versa sobre un asunto similar al ya referido pero acontece que, aun remitiéndose a las SSTS de 9-2-2022 y 14-2-2022 ya aludidas, sin embargo el resultado de la resolución que ahora se comenta es diferente al de aquellas: se confirma la sentencia de instancia por la que se revocó la liquidación tributaria discutida.

3.1. Antecedentes de hecho y admisión del recurso de casación

Los hechos que provocaron la sentencia ahora comentada se pueden resumir en la forma siguiente: el Arzobispado de Zaragoza ingresó a favor del Ayuntamiento de la misma localidad una cantidad en concepto de ICIO por las obras de rehabilitación de un museo diocesano sito en dicho municipio. Tal ingreso se había realizado de conformidad con lo dispuesto en una Orden Ministerial de 15 de diciembre de 2009 que posteriormente fue declarada nula por los tribunales.

Una vez firme la nulidad de tal Orden Ministerial, el Arzobispado de Zaragoza solicitó la oportuna exención en el ICIO y, consiguientemente, la revocación de la liquidación girada y devolución de ingresos indebidos abonados, a lo que el Ayuntamiento de Zaragoza se negó por considerar que tal liquidación había devenido firme.

Agotada la vía administrativa, el citado Arzobispado interpuso recurso judicial y el Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 2 de Zaragoza, estimando el mismo, revocó la liquidación referida, reconociendo la devolución de ingresos pretendida, y todo ello por entender que había existido una infracción manifiesta de ley.

Impugnada tal sentencia en apelación, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón confirmó la sentencia de instancia pero entendiendo que no había existido la primera de las causas contempladas en el art. 219 LGT («infracción manifiesta de la Ley», que había considerado el citado Juzgado de lo Contencioso-administrativo) sino la segunda (esto es, «cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado»).

Preparado por el Ayuntamiento recurso de casación ante la STSJ de Aragón, el mismo fue tenido por preparado y finalmente admitido por el TS. El auto que admite el recurso de casación que da lugar a la sentencia ahora analizada pregunta a la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS unas cuestiones similares a la que plantearan los autos de admisión de las sentencias previamente analizadas. Ello no obstante, habida cuenta (i) del ya referido error en la redacción de las preguntas con interés casacional en los anteriores autos, el cual fue corregido en este último auto, y (ii) de las particularidades contenidas en el supuesto de hecho analizado en la sentencia ahora comentada, se reproducen tales cuestiones, que tenían el siguiente tenor:

«1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación –y accediendo a esta–, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación.»

2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria.»

Como puede apreciarse, la referencia a los arts. 72 y 73 LJCA, así como a la anulación por sentencia de una norma reglamentaria (Orden Ministerial de 15 de diciembre de 2009), serían particularidades propias de tal recurso de casación, el cual se diferencia de los antes referidos en el hecho de que en aquellos se había anulado una norma legal por sentencia del TC y no, como era ahora el caso, una norma reglamentaria por la jurisdicción contencioso-administrativa.

3.2. Doctrina del Tribunal Supremo

Como puede observarse de los hechos narrados, el supuesto de la sentencia comentada no es equivalente al producido en las dos sentencias anteriormente

analizadas: en primer lugar, la nulidad que se invocaba como causa de revocación no lo era de una norma con rango de ley sino de una norma con rango reglamentario; y, en segundo lugar, la causa que había sido apreciada por la Sala a quo no era la *infracción manifiesta de una ley* sino el acaecimiento de una circunstancia sobrevenida (nulidad de la orden ministerial ya aludida) que determinaba la improcedencia del acto de liquidación dictado.

Pues bien, la STS de 4-3-2022, después de remitirse a las SSTs de 9-2-2022 y de 14-2-2022 –ya referidas en epígrafes anteriores– en lo que se refiere a la posibilidad de instar la revocación por los obligados tributarios cuando se estén solicitando devoluciones de ingresos indebidos y al carácter controlable por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa de eventuales denegaciones administrativas, confirma no obstante la sentencia de instancia con los siguientes argumentos:

«[...] en un supuesto como el de autos la declaración judicial de la procedencia de la revocación de la liquidación girada, debe de ser confirmada, y, por ello, desestimado el recurso de casación.

Es evidente que la "circunstancia sobrevenida" a que hace referencia el artículo 219.1 de LGT tiene unas singulares características en el supuesto de autos:

- 1. Que se trata de un mandato jurisdiccional (en concreto, de una anulación jurisdiccional de la Orden en que se fundamentó la liquidación).*
- 2. Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del Arzobispado, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación.*
- 3. Que tal nulidad jurisdiccional, en realidad, reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución.*
- 4. Que la sentencia del Juzgado realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características del Museo Diocesano en las que apoya la mencionada exención tributaria.*

Por tanto, en una situación como la descrita, tanto el Juzgado como la Sala actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando –justamente– la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme».

Como puede apreciarse, la resolución comentada no hace referencia explícita a los preceptos aludidos en el auto de admisión aparte del tan citado art. 219 LGT (i.e. arts. 72.2 y 73 LJCA). Ello no obstante, la falta de mención puede deberse a que los citados artículos en nada empecen las conclusiones a las que lleva la sentencia.

En efecto, el art. 72.2 LJCA hace referencia a los efectos temporales de las sentencias que anulen disposiciones generales (desde el momento de su publicación en el correspondiente boletín oficial, de forma similar a como establece para las declaraciones de inconstitucionalidad el art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional). Y, por su parte, el art. 73 LJCA recoge que «[l]as sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».

Y debe indicarse que la sentencia que determine la nulidad de una disposición reglamentaria no conlleva, por sí, la nulidad de los actos administrativos firmes dictados en aplicación de los preceptos anulados; y ello se debe a que, como se ha indicado, es preciso instar al respecto un procedimiento especial de revisión para anular tales actos, cual es la revocación del art. 219 LGT que se examina en el presente trabajo.

Siendo todo ello así, en mi opinión los citados preceptos de la LJCA no empecen en modo alguno la doctrina de la STS de 4-3-2022 que ahora comentamos, sino más bien todo lo contrario: se alinean perfectamente con ella.

4. Consideraciones sobre la nueva jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo

Una vez ha quedado expuesta la doctrina de las tres sentencias sobre las que versa el presente comentario, nos referiremos en los siguientes epígrafes, por un lado, a algunas cuestiones novedosas y –aparentemente– claras de la jurisprudencia reciente en relación con el instituto jurídico de la revocación; y, por otro lado, se mencionarán otras cuestiones que quedan menos claras de la doctrina reciente del TS.

4.1. Posibilidad de revocar actos tributarios por sentencia

Por un lado, y aun cuando no se haya fundamentado especialmente en las sentencias comentadas, parece claro que el TS entiende posible que sean los jueces y tribunales, sustituyendo a la Administración, quienes revoquen actos tributarios cuando se den las condiciones previstas en el art. 219 LGT. Ello se deduce claramente de la última resolución comentada (STS de 4-3-2022), en la que se confirman las resoluciones judiciales por las que se revocó una liquidación tributaria y, consecuentemente, se reconoció la devolución de ingresos indebidos solicitada por el obligado tributario.

Probablemente, la pregunta formulada por los autos de admisión acerca de la posibilidad de revocar por sentencia se debía a que, conforme a la normativa vigente, tal facultad parecía tener unos tintes exclusivamente administrativos.

De ahí que las resoluciones del TS que admitieron sendos recursos hicieran referencia a una doble vía: o bien la remisión al órgano administrativo ordenando que se revocara el acto (siendo así que, como es general, la ejecución de sentencia sería controlable por el poder judicial), o bien la revocación directa por el juez o tribunal.

Ahora bien, de no reconocerse la posibilidad de revocar en sentencia, la alternativa –como recogían los autos de admisión– sería la anulación judicial de la resolución administrativa de inadmisión del procedimiento de revocación, retrotrayendo actuaciones al momento previo a tal inadmisión a fin de que la Administración inicie el trámite de revocación con el procedimiento previsto en el art. 219 LGT y en los arts. 10 a 12 del RGRVA (audiencia a las partes, etc.). Ello no obstante, la formalización del procedimiento administrativo tendría, en primer lugar, un resultado incierto (pues la Administración podría considerar que no se dan las causas previstas en el art. 219 LGT para que se produzca la revocación del acto administrativo), lo que conllevaría la necesidad de recurrir la resolución denegatoria de la revocación en vía de reposición y, posteriormente, ante las distintas instancias de la jurisdicción contencioso-administrativa, a fin de discutir si concurren o no las causas de revocación, en cuyo caso –si no se considera que los jueces y tribunales pueden revocar en sentencia– deberían devolverse de nuevo actuaciones a la Administración para que rectificara en sentido de su fallo (que habría de permitir la revocación conforme a la resolución judicial).

Como se indicó en otro trabajo⁹, cuando sea necesario retrotraer el expediente para cumplimentar cuestiones procedimentales no realizadas (*v. gr.* práctica de la prueba, necesidad de emisión de informes, etc.) parece lógico remitir el expediente al órgano administrativo para que se acabe la instrucción del mismo y, en caso de no seguirse las directrices de la sentencia, siempre habrá la posibilidad de recurrir el acto administrativo en ejecución de dicha resolución. Sin embargo, cuando el órgano judicial dispone de todos los elementos para dictaminar lo que proceda (en nuestro caso la revocación), el principio de tutela judicial efectiva y la celeridad del proceso que debe conllevar el citado derecho fundamental (relacionado, como no puede ser de otro modo, con el principio de economía procesal), resulta aconsejable que tal órgano judicial que revise el acto administrativo de inadmisión a trámite del procedimiento de revocación, en el caso de entender la concurrencia de alguna de las causas de revocación, actúe en sustitución del ente administrativo anulando el acto discutido y reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos que solicita el obligado tributario, que es la petición final instada por la parte.

De ahí que la citada STS de 4-3-2022, que declara oportuna la revocación en sentencia realizada por el juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 2 de Zaragoza y confirmada por el TSJ de Aragón, entienda –implícitamente– posible que el Poder Judicial sustituya en la facultad revocatoria a la Administración.

9 LUCAS DURÁN (2020).

4.2. Legitimación de los obligados tributarios para iniciar procedimientos de revocación tributaria

Una de las cuestiones más relevantes de las sentencias comentadas es la doctrina declarada, sin ambages por parte del TS, en relación con el derecho a iniciar el procedimiento de revocación que tienen los obligados tributarios cuando tal procedimiento se entienda con carácter instrumental respecto del ejercicio del derecho de devolución de ingresos indebidos previsto en el art. 221 LGT, cuestión que no podría desprenderse de forma clara de la jurisprudencia anterior.

Al respecto cabe realizar varios comentarios. En primer lugar, es preciso diferenciar entre los procedimientos de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT y arts. 14-20 RGRVA) y los referidos a la devolución de ingresos que derivan de la normativa de cada tributo o «debidos» (arts. 31 LGT y en los arts. 122 a 125 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). Pues bien, la doctrina contenida en las sentencias no sólo se refiere al primero de supuestos contemplados (devolución de ingresos indebidos) sino, de forma específica, al contemplado en el apartado 3 del art. 221 LGT, esto es, «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».

En tales casos, el TS reconoce a los obligados tributarios una auténtica «acción de revocación», salvando la aparente contradicción que deriva de la literalidad del art. 219.3 LGT, en virtud del cual «[e]l procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio» y el art. 221.3 LGT (devolución que tenga origen en un acto firme) a tenor del cual «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», siendo así que el apartado c) anterior se refiere precisamente a la revocación tributaria.

En tales circunstancias, entiende el TS que la legitimación de los obligados tributarios vendría por la pretensión principal (solicitud de devolución de ingresos indebidos) en relación con la cual la revocación tendría un carácter instrumental. Siendo ello así, la posibilidad de instar la devolución fiscal por parte de los obligados tributarios comunicaría tal acción al procedimiento instrumental (la revocación) e imbuiría al mismo de un carácter rogado no previsto literalmente en el art. 219 LGT pero sí de la interpretación del mismo en confluencia con el art. 221.3 LGT ya referido. Y, por tal motivo, la negativa de la Administración a iniciar el procedimiento especial de revisión de actos firmes puede ser revisada por los órganos judiciales cuando éstos entiendan concurrentes las circunstancias que deberían llevar a la revocación.

Ciertamente, en la mayoría de los casos en los que el contribuyente insta la revocación de un acto tributario —por entenderlo contrario a sus derechos— lo hará para obtener un beneficio económico de todo ello, y habitualmente instru-

mentará tal petición a través de la devolución de los ingresos tributarios indebidamente realizados. Al vincular, pues, la legitimación de los obligados tributarios para instar la revocación con la solicitud de ingresos indebidos, el TS ha resuelto de forma coherente la interpretación conjunta de dos preceptos, salvando así la aparente contradicción que se venía apreciando y desterrando a la inoperancia el art. 10.1 RGRVA, que sólo obliga a la Administración a acusar recibo de la solicitud de revocación instada por los obligados tributarios.

Ello no obstante, no toda actuación de revocación instada por un obligado tributario ha de conllevar, de forma directa e inmediata, una devolución de ingresos indebidos. Así, cabría también la solicitud de revocación de una liquidación tributaria para lograr el reconocimiento de bases imponibles negativas, o bien para permitir la existencia o aumento de cuotas negativas a compensar con ejercicios que han de ser liquidados o autoliquidados posteriormente (por ejemplo, en el ámbito del IVA), etc. Del mismo modo, también podría solicitarse la revocación de actos censales que no conlleven el efecto de una devolución instantánea de tributos pero que sí afectará de forma favorable al contribuyente en relación con obligaciones tributarias futuras. Para tales casos, entiendo, cabría seguir aplicando la jurisprudencia previa a las sentencias comentadas en este trabajo: la prohibición de arbitrariedad prevista en nuestro ordenamiento (art. 9.3 CE) y el control de la legalidad de los actos administrativos (art. 106.1 CE) pueden permitir, según doctrina anterior del TS, una revisión judicial de la negativa al inicio del procedimiento de revocación instado por los obligados tributarios.

Con todo, se trata de una solución sólo parcialmente satisfactoria. En efecto, sería deseable que un procedimiento especial de revisión excepcional como es la revocación tributaria, con supuestos tasados normativamente y, por tanto, sin peligro de aplicaciones extensivas, se hallara regulado en el art. 219 LGT y normativa de desarrollo de una forma más generosa para los intereses de los obligados tributarios, sin necesidad de interpretaciones un tanto forzadas que no cubren la totalidad de las posibilidades que pueden contemplarse.

Por ello, como ha referido algún autor¹⁰, lo ideal sería una reforma legislativa que recogiera expresamente en el art. 219 LGT la posibilidad de iniciar el procedimiento de revocación a instancia de parte (como ocurre en otros procedimientos especiales de revisión), pues no veo motivos válidos para reservar esta vía de acción exclusivamente a las Administraciones tributarias, habida cuenta –además– de la interpretación que ha realizado el TS sobre el control judicial de la denegación administrativa de inicio de tal procedimiento especial de revisión cuando se cumplan las causas previstas en el citado precepto.

10 Cfr. GARCÍA NOVOA (2022).

4.3. Primera incógnita: causas que permiten la revocación

Dicho lo anterior, puede decirse que existen dos grandes certezas derivadas de las sentencias comentadas: (i) la posibilidad de revocar a través de sentencia, sin necesidad de que tal declaración tenga que producirse necesariamente por una Administración, reforzándose así la tutela judicial efectiva; y (ii) la posibilidad de instar la revocación por los obligados tributarios como instrumento para obtener devoluciones tributarias, con obligación de la Administración de resolver sobre tal solicitud conforme a Derecho y con posibilidades de control judicial de tales potestades administrativas regladas.

Sin embargo, una de las grandes incógnitas que se cierne sobre la jurisprudencia instaurada por las resoluciones que se comentan en este trabajo tiene que ver con la contradicción existente –tal y como se analizó más atrás– entre las dos primeras, por un lado, y la tercera de ellas, por otro.

En efecto, debe recordarse que el art. 219 LGT se refiere a tres supuestos que permitirían instar la revocación en beneficio de los interesados (pues para anular en su perjuicio actos administrativos deben primeramente declararse éstos lesivos para el interés público conforme a lo dispuesto en el art. 218 LGT y posteriormente impugnarse ante la jurisdicción contencioso-administrativa, que es la única competente para expulsar tales actos del panorama jurídico). Los referidos supuestos que permiten la revocación de actos tributarios son: (i) la infracción manifiesta de una ley; (ii) la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado; y (iii) que en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

Ahora bien, mientras en las dos primeras resoluciones comentadas (SSTS de 9-2-2022 y de 14-2-2022) el TS entendió que no se daban las causas de revocación al no poderse entender realizada una infracción manifiesta de la ley (y ello porque la oposición a la Constitución era una cuestión discutible y no evidente en el momento en que tuvieron lugar los hechos a los que aluden las sentencias), en la tercera de las sentencias analizadas (STS de 4-3-2022) se aprecia una causa distinta de revocación (la existencia de circunstancias sobrevenidas que ponen en evidencia la liquidación tributaria dictada) que determina la anulación del acto administrativo firme.

Ahora bien, ¿por qué no se apreció la segunda de las causas referidas en las dos primeras sentencias analizadas y sí en la tercera? Se trata de uno de los aspectos más controvertidos de la jurisprudencia analizada.

Ciertamente, en la primera de las sentencias referidas (STS 9-2-2022) la sentencia impugnada en casación había fundamentado la revocación en la infracción manifiesta de la ley, mientras que en la tercera de las resoluciones citadas la resolución contra la que se recurría en casación había basado la revocación en una circunstancia jurídica (anulación de una orden ministerial) que determinaba la improcedencia sobrevenida del acto de liquidación dictado¹¹.

11 En la segunda de las resoluciones analizadas (STS de 14-2-2022) no queda claro de las actuaciones públicas el motivo de revocación que había utilizado el juzgado de lo contencioso-administrativo,

Ello no obstante, por un lado, el TS podría haber fijado como doctrina en las dos primeras sentencias que, aun sin concurrir el primero de los supuestos de revocación previsto por la norma (infracción manifiesta de ley) y que fue invocado por las resoluciones recurridas en casación, sí concurría el segundo (circunstancia sobrevenida), con lo que podría haberse declarado oportuna la revocación realizada. En efecto, si la anulación de una orden ministerial por la jurisdicción contencioso-administrativa puede reputarse una circunstancia sobrevenida que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado, con mayor motivo se daría dicho supuesto cuando se declara la inconstitucionalidad de una norma con rango legal al amparo de la cual se habían dictado las correspondientes liquidaciones tributarias.

Debe recordarse, además, el particular sistema de gestión del IIVTNU, el cual tiene dos vías diferenciadas a opción del municipio de la imposición: el de autoliquidación o el de declaración con posterior liquidación administrativa. Y siendo así que esta dualidad se presenta en otras partes del sistema tributario y que el sistema de autoliquidación permite la solicitud de rectificación en los 4 años posteriores, resulta asimétrico y puede conllevar sentimientos de injusticia comprensibles que en función del sistema de gestión que rijan cada tributo (o, incluso, el mismo tributo como es el caso del IIVTNU) la declaración de nulidad de una disposición general (ya tenga rango de ley o reglamentario) pueda conllevar efectos distintos a situaciones comparables o muy similares (*i. e.* la rectificación de autoliquidaciones por IIVTNU con fundamento en la STC 59/2007 en los municipios en que hayan optado por tal sistema de gestión, y la imposibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos en los municipios que gestionen el IIVTNU por el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa).

Y no sólo en municipios distintos podría darse tal disparidad. En efecto, incluso en los municipios en los que se ha contemplado un sistema de autoliquidación para el IIVTNU puede ocurrir que, tras producirse una comprobación administrativa por cualquiera de los procedimientos de gestión o inspección previstos normativamente, se dicte una liquidación tributaria, y podría acontecer también que tal resolución administrativa se haya dictado conforme a una norma posteriormente anulada, siendo así que quienes no hayan sido objeto de comprobación podrían solicitar en el plazo de 4 años desde el ingreso –y una vez declarada contraria a derecho la norma que dio lugar a las autoliquidaciones– la oportuna rectificación a la autoliquidación; y, sin embargo, en los casos en los que se haya comprobado su situación tributaria y dictado una liquidación administrativa conforme con una norma posteriormente anulada, una vez firme tal acto administrativo la única vía posible para solicitar una devolución de ingresos indebidos sería promover la revocación de tal liquidación en el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

aunque cabe intuir que la remisión *in integrum* a la STS 9-2-2022 es indicativo de una probable amplia coincidencia en los antecedentes fácticos de ambas sentencias.

Por todo ello, la equiparación en tales casos de las horquillas temporales (4 años) para solicitar ingresos tributarios indebidos por circunstancias sobrevenidas parece más que razonable.

Así pues, en mi opinión, la jurisprudencia del TS debe acaso evolucionar hasta aclarar que, con carácter general, la posibilidad de revocación de los actos dictados conforme a disposiciones anuladas rige no sólo en relación con disposiciones reglamentarias declaradas ilegales por la jurisdicción contencioso-administrativa, sino también de los actos tributarios dictados conforme a normas con rango legal que posteriormente hayan sido declaradas inconstitucionales (siempre y cuando la oportuna sentencia del TC reconozca efectos *ex tunc* a tal nulidad), o bien cuando tales normas sean contrarias al Derecho de la Unión Europea o, incluso, a tratados internacionales¹².

4.4. Segunda incógnita: límites de la revocación

Además de las dudas referidas en el epígrafe anterior y que, previsiblemente, requerirán nuevos pronunciamientos del TS sobre el particular, es preciso también indicar que la revocación tiene unos límites previstos normativamente, los cuales deben necesariamente tenerse en cuenta.

Ciertamente, por un lado, el art. 219 LGT fija un plazo de revocación, al indicar que ésta «sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción», lo cual constituye sin lugar a dudas una importante limitación temporal (si se compara, por ejemplo, con la inexistencia de plazo para accionar en supuestos de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT). Y, por otro lado, el art. 219 LGT señala que la revocación «no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico», supuestos que recogen limitaciones genéricas, trasladadas del entorno general del Derecho Administrativo, y que no tienen gran especificidad¹³.

Pero, además, el art. 213.2 LGT recoge que «[l]as resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cual-

12 Existe un recurso de casación admitido por ATS de 23-11-2022 (rec. cas. 3665/2022, ECLI:ES:2022:16346A) donde acaso se podría hacer alguna matización al respecto

13 De forma similar a como recoge el art. 109.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, con carácter previo, el art. 105.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Y, habida cuenta del principio de legalidad en materia de beneficios fiscales (art. 133.3 CE), del principio de jerarquía normativa y sometimiento de la Administración tanto al Derecho como al interés general (arts. 9 y 103 CE), quizá el aspecto más relevante de entre los límites genéricos previstos por el art. 219 LGT pudiera venir referido al derecho de igualdad, en la medida en que no resulta razonable que, en los mismos supuestos, se admita la revocación a unos obligados tributarios y no a otros; tal supuesto, si bien se mira, no precisa de un límite específico, pues podría invocarse en tales supuestos la igualdad prevista en el art. 14 CE o 31.1 CE (según se entienda que la desigualdad tiene lugar por aspectos subjetivos u objetivos) aun sin previsión específica en el art. 219 LGT. En suma, se puede inferir que las citadas alusiones tienen un carácter de mero recordatorio de las normas constitucionales citadas.

quiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley», si bien «[l]as resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley». En suma, no cabe la revocación de resoluciones de órganos económico-administrativos ni de actos tributarios que hayan sido revisados por los mismos.

Ello implica una importante limitación, pues aun cuando el TS hubiera determinado que las liquidaciones de IIVNTU giradas por la Administración podían revocarse en determinados casos por no existir capacidad económica gravable al haberse producido en la transmisión inmobiliaria una pérdida patrimonial, ello sólo podría ocurrir en aquellos municipios en los que no exista Tribunal Económico-administrativo Municipal (TEAM)¹⁴ o, existiendo dicho órgano, no se haya recurrido frente al mismo. Y algo similar podría decirse de los actos de la AEAT o de las Comunidades Autónomas (CCAA), toda vez que tanto en la gestión estatal como autonómica de los tributos existe una vía económico-administrativo que podrán emprender los obligados tributarios.

Pues bien, como es sabido en los casos en que haya existido una resolución de los órganos económico-administrativos, ni tal resolución –ni el acto tributario sobre el que haya recaído la misma– puede revocarse por la vía del art. 219 LGT sino que, en su caso, habría de interponerse el recurso extraordinario de revisión previsto en el art. 244 LGT, que cabe –entre otros casos– cuando «aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido».

Por último, ¿qué ocurriría en el caso de que la revisión del acto tributario haya acudido a la vía contencioso-administrativa? Pues bien, al respecto conviene hacer referencia al art. 102 LJCA así como al art. 5 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ).

Por un lado, el art. 102 LJCA contempla la posibilidad de plantear la revisión de una sentencia firme cuando «después de pronunciada [dicha sentencia] se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado»¹⁵. Y, por otro lado, el art. 5 bis LOPJ recoge que «[s]e podrá interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme, con arreglo a las normas procesales de cada orden jurisdiccional, cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de

14 Cfr. art. 137 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, recoge que en los municipios de gran población a que se refiere el art. 121 de la misma norma (cuya población supere los 250.000 habitantes, municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes, que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas o cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales) existirá un órgano especializado competente para el «conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal».

15 Redacción similar a la prevista en el art. 510 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión».

Dicho lo anterior, puede apreciarse una cierta similitud entre la revisión de las resoluciones de los órganos económico-administrativas (o de los actos tributarios sobre los que hayan recaído tales resoluciones) y la revisión de las sentencias judiciales. Pero también cabe apreciar diferencias significativas pues, mientras que el art. 244 LGT se refiere a «documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos», el art. 102 LJCA alude a «documentos decisivos» que se «recobren» con posterioridad a la sentencia cuya revisión se pretende y que fueran de imposible aportación anterior. Siendo ello así, ¿podría considerarse que una sentencia del TC o de jurisdicción contencioso-administrativa que anula una disposición de carácter general, determinando la improcedencia sobrevenida de un acto que se haya dictado, constituye un «documento de valor esencial» o bien un «documento decisivo» que permitiría la revisión de una resolución económico-administrativa o de una sentencia?

Ciertamente, en relación con la revisión de sentencias, el art. 102 LJCA se refiere a documentos *recobrados* y de imposible aportación previa al pronunciamiento de la resolución judicial. Según el diccionario de la Real Academia Española, por el término *recobrar*, procedente del vocablo latino *recuperāre* y sinónimo al verbo *recuperar*, debe entenderse «[v]olver a tomar o adquirir lo que antes se tenía o poseía». Lo anterior determina que el documento aludido en el art. 102 LJCA debe existir con carácter previo al pronunciamiento de la sentencia cuya revisión se pretende, con lo que la aportación de sentencias dictadas con posterioridad a tal fecha no puede fundamentar revisión judicial alguna¹⁶. Y todo ello a pesar de que el art. 5 bis LOPJ haga referencia a supuestos que pudieran tener puntos de conexión con la revisión de sentencias por vulnera-

16 Sobre el particular, es especialmente clara la STS 16-10-2019 (rec. 49/2018, ECLI:ES:TS:2019:3216, FJ 3º) con múltiples referencias a la doctrina previa del TS, la cual recoge:

«Como también decíamos en nuestra sentencia 323/2019, de 12 de marzo, respecto del motivo de revisión previsto en el apartado a) del artículo 102.1 de la LJCA, debemos recordar cómo es doctrina consolidada de esta Sala –por todas Sentencia de 18 de julio de 2016 (revisión núm. 71/2013)– la que sostiene que la revisión basada en un documento recobrado, exige la concurrencia de los siguientes requisitos (Sentencia, núm. 1684/2017, de 7 de noviembre de 2017, recurso de revisión 33/2016; Sentencia núm. 1565/2018, de 30 de octubre 2018, recurso de revisión 11/2018; Sentencia núm. 1564/2018, de 30 de octubre 2018, recurso de revisión 1/2018):

a) Que los documentos hayan sido "recobrados" con posterioridad al momento en que haya precluido la posibilidad de aportarlos al proceso.

b) Que tales documentos sean "anteriores a la fecha de la sentencia firme objeto de la revisión, habiendo estado 'retenidos' por fuerza mayor o por obra o acto de la parte favorecida con la resolución firme;

y, c) Que se trate de documentos decisivos para resolver la controversia, en el sentido de que, mediante una provisional apreciación, pueda inferirse que, de haber sido presentados en el litigio, la decisión recaída tendría un sesgo diferente" (Sentencia de 18 de julio de 2016, recurso de revisión 71/2013).

Pues bien, la sentencia del tribunal andaluz de 15 de noviembre de 2018, que sigue las pautas de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2017, no es documento recobrado decisivo a los efectos de la revisión pretendida, aunque solo sea por la razón evidente de que no existía al dictarse la primera.

ciones de derechos fundamentales apreciadas por el propio TC: en la medida en que el art. 5 bis LOPJ cita las sentencias del TEDH y no las del TC o las de la propia jurisdicción contencioso-administrativa que anulen disposiciones de carácter general, parece estar contemplando un supuesto excepcional que no sería extensible a otros similares y no citados en la norma.

Ahora bien, a pesar de la similitud entre los arts. 244 LGT y el art. 102 LJCA, la doctrina referida a la revisión de sentencias no parece que pueda extenderse, sin más, a la revisión de las resoluciones en vía económico-administrativa. Ello es así porque la dicción del art. 244 LGT se refiere expresamente a «documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran *posteriores* al acto o resolución recurridos» (énfasis añadido), lo que ha llevado al TS a considerar que sentencias dictadas con posterioridad a resoluciones económico-administrativas pueden ser causa de revisión de éstas¹⁷.

Consecuentemente, no puede descartarse que una sentencia del TC, del TJUE o de la jurisdicción contencioso-administrativa que determine la nulidad de un precepto que hubiera dado cobertura para dictar un acto administrativo –o bien una sentencia del TEDH que haya puesto de manifiesto la vulneración de derechos fundamentales recogidos en el CEDH– pueda constituir, a los efectos de la revisión de la correspondiente resolución económico-administrativa conforme al art. 244 LGT, un «documento de valor esencial» que determine la posibilidad de revisar tal resolución económico-administrativa y, paralelamente, el acto administrativo discutido.

Además de lo indicado, las diferencias existentes entre el art. 244 LGT y el 102 LJCA en relación con la posibilidad o no de fundamentar revisiones respecto de sentencias aparecidas con posterioridad pudieran encontrarse justificadas pues, por un lado, cuando una sentencia judicial es firme y se producen circunstancias sobrevenidas que determinan su inadecuación, si bien no cabe revisar tal resolución sí podría eventualmente solicitarse la oportuna responsabilidad patrimonial del Estado por los perjuicios que la misma haya podido causar (*cf.* arts. 32 y ss. de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como –entre otros– los arts. 61, 65, 67, 81, 91 y 92 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) mientras que ello no es posible si sólo existe una resolución en vía económico-administrativa que no fue recurrida en vía judicial.

Así pues, aun cuando no pueden revocarse las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, la revisión de tales resoluciones quedaría expedita

Y en el caso que nos ocupa, la sentencia que se aporta como documento recobrado, de fecha 15 de octubre de 2018, no puede ser admitido como tal por la sencilla razón de que fue dictada con posterioridad a la fecha de la sentencia cuya revisión se postula (de 21 de noviembre de 2016), con lo que no puede conceptuarse como tal documento a efectos de revisión [(Cfr. nuestras sentencias núms. 1680/2018 y 1681/2018 de 28 de noviembre (recursos 545/2017 y 5/2018, respectivamente))].

¹⁷ Así, en concreto, la STS 19-5-2020 (rec. cas. 1571/2018, ECLI:ES:TS:2020:1031, FJ 4^o) determinó como doctrina jurisprudencial que a los efectos previstos en el art. 244.1.a) LGT puede considerarse «documento de valor esencial» una sentencia civil firme en virtud de la cual desaparece el presupuesto determinante de la liquidación girada.

conforme a la vía del art. 244 LGT según lo ya indicado¹⁸. Consecuentemente, se haya accedido o no a la vía económico-administrativa, siempre habría la posibilidad de anular el acto administrativo discutido por la concurrencia de una circunstancia sobrevenida (*i. e.* sentencia anulatoria de la normativa que fundamentó la liquidación), ya sea por revocación del acto tributario o por revisión de la resolución económico-administrativa.

5. Conclusiones

De lo indicado en las páginas precedentes pueden extraerse las siguientes conclusiones, enunciadas de forma sucinta:

- 1) En primer lugar, resulta indubitado para la jurisprudencia del TS que, aunque la revocación se recoge en la normativa vigente como una competencia administrativa para anular en beneficio de los interesados actos de aplicación de los tributos, los jueces y tribunales pueden revocar tales actos por sentencia cuando entiendan presentes las condiciones previstas para ello en la normativa vigente.
- 2) Por otro lado, en las resoluciones comentadas en el presente trabajo el TS entiende de forma clara que por *mor* del art. 221.3 LGT los interesados tienen acción para solicitar la revocación de actos tributarios cuando persigan en última instancia la devolución de ingresos tributarios indebidos, toda vez que la revocación en tales casos tiene un carácter instrumental que debilita el inicio exclusivamente de oficio del procedimiento revocatorio. Y, siendo ello así, los jueces y tribunales pueden controlar la denegación administrativa del inicio de referido procedimiento especial de revisión cuando entiendan concurrentes alguno de los motivos que se mencionan en el art. 219 LGT.
- 3) Cuando la pretensión final del obligado tributario no sea la devolución de ingresos indebidos, aun así –conforme a la jurisprudencia previa del TS– los órganos judiciales pueden controlar la discrecionalidad administrativa y, en su caso, declarar contraria a Derecho la negativa a iniciar el procedimiento de revocación previsto en el art. 219 LGT, pudiendo incluso llegar a declarar en sentencia –conforme a lo indicado en la conclusión 1) anterior– la revocación del acto administrativo promovida por el interesado.
- 4) El pronunciamiento de sentencias que impliquen la nulidad de preceptos legales o reglamentarios (*v. gr.* sentencias del TJUE, TC, o de la jurisdicción contencioso-administrativa) o bien la vulneración de derechos fun-

18 No obstante lo anterior, debe señalarse que la STS de 18-5-2020 (rec. cas. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970, FJ 6º) ha recogido que «no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación», doctrina que ha sido reiterada (en cuanto que transcrita) por la STS 16-12-2022 (rec. cas. 2662/2019, ECLI:ES:TS:2022:4648, FJ 2º). Obvia decir que tales afirmaciones resultan, en mi opinión, discutibles en base a lo antes fundamentado.

damentales reconocidas a nivel supranacional (v. gr. sentencias del TEDH), pueden constituir circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular en cuanto que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado y, por ende, cabe justificar la revocación de actos dictados en aplicación de tales preceptos anulados o declarados contrarios a Derecho.

- 5) Cuando hayan recaído sobre los actos referidos resoluciones de órganos económico-administrativos, no cabrá la revocación de tales actos ni de las citadas resoluciones, si bien podría instarse la revisión de las mismas (y de los actos sobre los que recayeron) a través de la vía prevista en el art. 244 LGT en la medida en que las sentencias que justificarían la revisión puedan considerarse «documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos».
- 6) Cuando el debate sobre la conformidad a Derecho del acto discutido haya accedido a la vía contencioso-administrativa y haya recaído sentencia firme, si bien no podrá revisarse la misma cuando aparezcan sentencia posteriores que pongan de manifiesto la inadecuación de dicho acto administrativo, sí cabría en tales casos (conforme a las previsiones contenidas las leyes 39/2015 y 40/2015) solicitar la responsabilidad patrimonial de las correspondientes Administraciones Públicas y, con base a ello, obtener una indemnización equivalente al ingreso tributario realizado.

6. Bibliografía

ARGÜELLES PINTOS, José (2004), «Comentario del artículo 219 LGT», en Ricardo HUESCA BOBADILLA (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2004), «Capítulo X. Procedimientos especiales de revisión», en Rafael CALVO ORTEGA (Dir.), José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto (2002), «La revocación de actos tributarios y el Consejo para la Defensa del Contribuyente», Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002.

FABRA VALLS, Modesto (2005), «La revocación en materia tributaria ¿procede a instancia del interesado?», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* n.º 178-179.

GARCÍA NOVOA, César,

- (2005) *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

- (2022) «El resurgimiento de la revocación». Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria (<https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-resurgimiento-de-la-revocacion>, consultado el 10-12-2022).

LUCAS DURÁN, Manuel (2020), «Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria* n.º 131.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda (2006), *La revocación en materia tributaria*. Iustel, Madrid.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2010), «La revocación en materia tributaria», en Juan Arrieta MARTÍNEZ DE PISÓN, Miguel Ángel COLLADO YURRITA y Juan ZORNOZA PÉREZ (dirs.), Andrés BAEZ MORENO y Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), tomo II.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús (2004). *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar /os conflictos entre la Administración y los contribuyentes?*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel (2020), «El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional», *Nueva Fiscalidad* n.º 4/2020.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña (2017), *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

PALAO TABOADA, Carlos (2022), «Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos», *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 473-474.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (2006), *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Las Rozas (Madrid).