

# ¿PUEDE EL ÓRGANO JUDICIAL DECLARAR LA NULIDAD DE LIQUIDACIONES FIRMES Y CONSENTIDAS CUANDO SE HA INSTADO UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR CONTRAVENIR EL DERECHO EUROPEO O ES NECESARIO ACORDAR LA RETROACCIÓN PARA QUE SE TRAMITE PREVIAMENTE UN PROCEDIMIENTO REVISOR DE NULIDAD O DE REVOCACIÓN?: STS DE 13 DE ABRIL DE 2023, REC. NÚM. 3774/2021

---

Begoña Sesma Sánchez

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Oviedo*

*Presidenta del Consejo Consultivo del Principado de*

*Asturias*

*(España)*

## Resumen

El TS estima que ante una solicitud de ingresos indebidos fundada en la presunta nulidad de las liquidaciones firmes y consentidas (en este caso, de tasas dictadas con presunta infracción del derecho europeo), la Administración debe brindar al contribuyente la posibilidad de subsanar su pretensión recalificando la solicitud de devolución de ingresos indebidos como acción de nulidad o solicitud de revocación no siendo viable (en el caso examinado) que el órgano judicial entre al fondo, declare la nulidad de las liquidaciones y acuerde la devolución de lo ingresado.

## Palabras clave

Devolución de ingresos indebidos, acción de nulidad, infracción de derecho europeo, liquidaciones firmes y consentidas

**Abstract**

The Supreme Court considers that in the face of a request for undue income based on the alleged nullity of the final and consented settlements (in this case, taxes dictated with alleged infringement of European law), the Administration must offer the taxpayer the possibility of correcting his claim by reclassifying the request for refund of undue income as an action for nullity or request for revocation, it not being viable (in the case under review) for the judicial body to enter the merits, declare the nullity of the settlements and agree to the refund of the amount paid.

**Keywords**

Refund of undue income, action for annulment, infringement of European law, final and consented assessments

Cómo referenciar: Sesma Sánchez, B. (2023). ¿Puede el órgano judicial declarar la nulidad de liquidaciones firmes y consentidas cuando se ha instado una solicitud de devolución de ingresos indebidos por contravenir el derecho europeo o es necesario acordar la retroacción para que se tramite previamente un procedimiento revisor de nulidad o de revocación?: STS de 13 de abril de 2023, rec. núm. 3774/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 199-210.

**SUMARIO**

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

## 1. Doctrina del Tribunal

---

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2023 (rec. núm. 3774/2021, Ponente: José Antonio Montero Fernández) objeto de este comentario debía resolver la siguiente cuestión casacional (ATS de 6 de abril de 2022): «*Determinar si la anulación en virtud de una sentencia firme de una ordenanza fiscal que aprueba una tasa, permite revisar en favor del contribuyente las liquidaciones dictadas al amparo de esa ordenanza, que hayan quedado firmes y consentidas*». A tal efecto, como normas jurídicas que, en principio, debían ser objeto de interpretación, se citaban el artículo 73 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

El auto casacional, sin embargo y a mi juicio, no identificaba realmente el objeto del proceso. La controversia real se centraba en sí, ante una solicitud de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes y consentidas fundada en la eventual incompatibilidad con el derecho europeo de las tasas liquidadas (tasas de telefonía fija), tras la anulación de la ordenanza fiscal que les daba cobertura, el órgano jurisdiccional podía pronunciarse sobre la nulidad o debía ordenar la retroacción para que la Administración ofreciese a la mercantil un trámite de subsanación para que indicara qué procedimiento revisor pretendía y cuál era la causa o causas por las que se solicitaba la devolución de las liquidaciones firmes y consentidas.

Y la respuesta del Tribunal Supremo a esta controversia es que, «en atención a las circunstancias del caso concreto que nos ocupa», advertido que la interesada había articulado una solicitud de devolución de ingresos indebidos sin seguir el cauce de revisión de actos nulos, revocación o rectificación de errores ni el extraordinario de revisión, «*cabría observar si esa solicitud efectuada no podía reconvertirse por su intencionalidad y finalidad en una relativa a la revisión de actos nulos por ser contraria a la normativa comunitaria y haber iniciado de oficio el Ayuntamiento un procedimiento de devolución de ingresos indebidos por aplicación de la causa prevista en el artículo 221.1.d) "cuando así lo establezca a la normativa tributaria", ya que cabe interpretar que la normativa tributaria no habilita a recaudar tributos ilegales por ser contrarios a Derecho*» de modo que lo procedente, a juicio del TS, dado que se había anulado la Ordenanza fiscal que habilitaba la exacción de la tasa por presunta infracción del derecho europeo, «*es que es posible revisar en favor del contribuyente las liquidaciones dictadas al amparo de esa ordenanza, que hayan quedado firmes y consentidas, debiéndose seguir el procedimiento legalmente previsto, conforme al art.221.3 de la LGT, y ante las dudas suscitadas por la solicitud de la mercantil interesada procedía dar trámite de subsanación de dicha solicitud para que indicara el procedimiento que consideraba adecuado y causas por las que se solicitaba la nulidad o revocación de las liquidaciones firmes y consentidas*».

En definitiva, el TS estima que ante una solicitud de ingresos indebidos directa fundada en la nulidad de las liquidaciones firmes y consentidas (en este caso, por invalidez de la ordenanza fiscal basada en una infracción del derecho europeo), la Administración debe brindar la posibilidad de subsanar la pretensión recalificando la solicitud de ingresos indebidos como acción de nulidad o una solicitud de revocación en aplicación de lo previsto en el artículo 221.3 LGT, sin que el órgano jurisdiccional pueda entrar al fondo y acordar la nulidad de las liquidaciones.

## 2. Supuesto de hecho

El 28 de julio de 2016 la mercantil solicitó la devolución de ingresos indebidos correspondiente a las liquidaciones de las tasas (de telefonía fija) de los ejercicios 2007 a 2015 relativas a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general por importe de 890.531,57€.

Contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, la empresa interpuso recurso contencioso administrativo ante el JCA núm. 1 de Barcelona, ampliando su impugnación a la resolución expresa de 1 de diciembre de 2017 dictada por el Ayuntamiento desestimatoria del recurso y confirmatoria de las liquidaciones impugnadas.

El Juzgado desestimó las pretensiones de la recurrente apreciando que las liquidaciones ya eran firmes cuando se dictó la Sentencia que anuló la ordenanza que las amparaba (Art. 19.2 TRLHL). Recurrido el fallo el apelación, la STJS de Cataluña de 17 de marzo de 2021 dictó sentencia estimatoria a favor de la empresa argumentando que «una interpretación conforme con los principios de primacía, efecto directo y cooperación legal han de suponer que el rigor formal de articular un procedimiento de revisión de actos cuando la parte ya ha solicitado la devolución de los ingresos sobre la base de la nulidad por infracción del derecho comunitario de la norma de cobertura para su exacción y ser ésta exclusivamente la causa para ello, no procede reconocer el derecho al procedimiento sino el derecho mismo vulnerado en su plena integridad e indemnidad».

Frente a este fallo estimatorio del TSJC, el Ayuntamiento de Barcelona planteó el recurso de casación invocando la jurisprudencia recaída sobre la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes (que exige la previa tramitación de alguno de los procedimientos recogidos en los artículos 216 a 221 LGT en relación con el artículo 19.2 TRLHL), sin que resulte admisible una devolución directa y automática del gravamen abonado ya que «siendo firmes las liquidaciones sobre las que se solicitó la devolución automática de las cantidades ingresadas, la mercantil ni en la solicitud inicial ni en el recurso subsiguiente alegó ninguna de las causas de revisión de los actos firmes antes mencionadas, limitándose a solicitar la devolución de las cantidades ingresadas».

### 3. Fundamentos de derecho

---

El TS no llega a ratificar íntegramente la postura del TSJC que, partidaria de una economía de procedimientos y de asegurar la efectividad y primacía del ordenamiento europeo, cuando se apreciase una incompatibilidad con este, avalaba la devolución automática o directa de las tasas liquidadas, firmes y consentidas, sin haber depurado previamente su anulación, revocación o rectificación. En rigor, lo que el TS ratifica en este fallo es que, en primer lugar, cabe la revisión de liquidaciones firmes y consentidas dictadas al amparo de una ordenanza fiscal anulada. Esto es, que «la firmeza de una liquidación no es obstáculo o blindaje para su revisión». El TS –con cita expresa de la STS de 15 de noviembre de 2022, rec. núm. 7608/2020– recuerda que el artículo 19.2 TRLHL es un precepto material o sustancialmente procesal, al contener una facultad conferida al juez para ser ejercida en la sentencia, que permite evaluar, al enjuiciar los reglamentos fiscales de las entidades locales, el grado de intensidad o gravedad de los vicios jurídicos que aquejan a la propia disposición general y también a sus actos de aplicación, de modo que no se puede hacer valer frente a la nulidad el valladar del acto firme y consentido en los casos en que así, motivadamente, lo hubiera acordado el tribunal sentenciador. En definitiva, como premisa y contexto general, el TS admite que, a pesar de la dicción de los artículos 73 LJCA y 19.2 TRLHL, es viable instar la revisión de los actos (liquidaciones, en nuestro caso), firmes y consentidas afectadas por la invalidez de la disposición general que las amparaba. Ahora bien, el TS también ratifica que, como regla general, dicha revisión ha de encauzarse a través de «la acción de nulidad radical del art. 217 LGT o, en su caso, la revocación del art. 219 LGT o, en fin, las iniciativas impugnatorias previstas en el ordenamiento jurídico para los actos firmes».

En este contexto, admitida la revisión de actos firmes y consentidos afectados por la invalidez de la norma de cobertura, la singularidad que aporta la sentencia que comentamos consiste en determinar si, ante una solicitud de devolución automática de ingresos indebidos sin haber instado previamente la nulidad, revocación o revisión del acto, puede el órgano jurisdiccional que conoce el asunto adentrarse en el fondo y ratificar materialmente la nulidad del acto o, por el contrario, debe ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite un procedimiento revisor.

Para el TSJ Cataluña, partidario como otros TSJ, en aras de la plenitud jurisdiccional, la tutela efectiva y la eficacia procesal (máxime cuando está en juego la efectividad del derecho europeo), la opción de que el órgano judicial acuerde la devolución de ingresos indebidos sin la previa anulación del acto firme y consentido es admisible, lo cual significa que la Administración «debió» recalificar la solicitud de ingresos indebidos y procurar el cauce adecuado para tal fin pero, al no hacerlo, podía el órgano jurisdiccional entrar al fondo y declarar la nulidad material de las liquidaciones afectadas.

Para el TS, sin embargo, hay que diferenciar dos situaciones:

- Si se ha instado la acción de nulidad y esta ha sido inadmitida o rechazada (por resolución expresa o por silencio), disponiendo el órgano judicial todos los elementos necesarios para su enjuiciamiento, conforme a los principios

de plenitud jurisdiccional y tutela judicial efectiva, el órgano judicial «tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación» (doctrina recogida, entre otras, en la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019).

- En cambio, cuando el obligado tributario se limita a solicitar la devolución de ingresos indebidos, sin articular ni instar previamente el procedimiento legalmente previsto ni las causas en que se basa la solicitud de declaración de nulidad de actos firmes, «lo procedente ante la absoluta inconcreción del procedimiento de revisión especial que se insta, ante la imposibilidad jurídica de identificar una presunta resolución de inadmisión –lo que si daría lugar, en los términos vistos, y con las prevenciones indicadas a que el órgano judicial entrara a conocer sobre el fondo–, lo procedente era, no entender que debió la Administración realizar una recalificación, sino retrotraer ordenando a la Administración que le otorgara a la parte interesada trámite de subsanación para que este, en cumplimiento de la carga procedimental que legalmente le correspondía, indique, como no puede ser de otra forma, la acción que se ejercitaba –art. 221.3 de la LGT– y causa o causas de la misma».

Por consiguiente, el TS concluye que el TSJC no podía «resolver sobre el fondo por las razones apuntadas, en tanto que se resuelve materialmente declarar la nulidad de pleno derecho sin haberse seguido el cauce previsto o sin mediar una resolución de inadmisión o desestimatoria previamente instada por el interesado por el cauce y causas taxativamente dispuestas, ni tan siquiera indicar qué causa de nulidad radical o revocación, en su caso concurría (...)». Debe advertirse, no obstante, que en el caso examinado concurría además un dato relevante y es que, a pesar de que la ordenanza fiscal que amparaba las tasas (de telefonía fija) controvertidas se habían anulado por el propio TSJCataluña por su (presunta) infracción con el derecho europeo, el TJUE finalmente no apreció tal incompatibilidad puesto que solamente desautorizó la exacción de las tasas de telefonía móvil, pero no así las de telefonía fija (STJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18). Y dado que el TSJCataluña dictó la sentencia que declaró la invalidez de la ordenanza fiscal cuando ya se había dictado aquella STJUE, que materialmente reconocía su validez –a diferencia del caso resuelto en la STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019)–, el órgano judicial no podía entrar al fondo y acordar la nulidad de la liquidación controvertida. Lo que el TS aprecia, en todo caso, es que la Administración, obligada a actuar con criterios de razonabilidad y colaboración con los contribuyentes, «debió ante la mera solicitud de devolución de ingresos indebidos frente a una normativa anulada por ser contraria al Derecho europeo, dar traslado al contribuyente para que afinara sobre la acción ejercitada y causa de nulidad de las liquidaciones por las que se pretendía dicha devolución».

#### 4. Análisis

La revisión de liquidaciones firmes y consentidas dictadas al amparo de normas anuladas ha sido un tema controvertido jurisprudencialmente en los últimos años y lleno de matices. Sistematizando algunas de las conclusiones que

ya he señalado en otras ocasiones y que cuentan ya con un notorio respaldo jurisprudencial, procede advertir lo siguiente:

1°. Nuestro ordenamiento carece de una regla común para fijar los efectos derivados de las sentencias anulatorias de normas tributarias respecto de los actos firmes dictados a su amparo. En su lugar existen preceptos dispersos en distintas normas (art. 40 LOTC, 73 LJCA, 106.4 LPAC, 19.2 TRLRHL) que, o bien se limitan a reconocer la nulidad de la norma declarada inconstitucional o ilegal sin abordar la cuestión de qué sucede con los actos firmes afectados por ella (artículos 38 y 40 LOTC); o bien se refieren a la nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria ilegal dejando expresamente subsistentes los actos firmes afectados por la norma inválida (art. 73 LJCA) o bien reconocen, más o menos explícitamente, la potestad de los órganos jurisdiccionales para fijar el alcance de sus fallos, en ocasiones, con un amplio margen de libertad (art. 19.2 TRLRHL, art. 32 LRJSP). Tampoco existen reglas generales que permitan modular los efectos de una sentencia anulatoria respecto de los actos firmes dictados bajo su cobertura en función de la naturaleza formal (por ejemplo, por razón del tipo de norma) o material (por ejemplo, por infracción del principio de igualdad tributaria o del de capacidad económica) de la causa de invalidez de la norma o de su gravedad o entidad. Y, en fin, tampoco está regulada de forma equivalente la posible responsabilidad patrimonial del Estado legislador por haber aprobado y aplicado una norma inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea (art. 32 LRJSP), ni la posible responsabilidad de la Administración por haber aprobado y aplicado una disposición general ilegal (art. 106.4 LPAC)<sup>1</sup>.

2°. También es una conclusión notoriamente presente en nuestro ordenamiento tributario y ratificada jurisprudencialmente que, en aras de la seguridad jurídica y la estabilidad de los actos firmes, existiendo como hay diversos cauces ordinarios y extraordinarios de impugnación de los actos administrativos cuando su validez arroja dudas (dado que la presunción de validez que se les reconoce impide la su anulación sin un previo procedimiento revisor), la invalidez de la norma está *disociada* de la de los actos firmes afectados por ella de modo que ni la inconstitucionalidad de una Ley, ni la apreciación de su incompatibilidad con el derecho europeo ni la ilegalidad de una disposición general están tipificadas legalmente como causas de nulidad radical a los efectos de habilitar una remoción de un acto que ya es firme y ha sido consentido. Tanto la interpretación constitucional como la realizada por el TS del artículo 40 LOTC, del artículo 73 LJCA y del artículo 19 TRLHL avalan la conclusión de que la acción de nulidad no es un cauce alternativo de «último remedio» para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico<sup>2</sup> y que la invalidez de la

---

1 Al respecto vid., SESMA SÁNCHEZ, B., «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», *Revista Crónica Tributaria*, nº 177, 220, pp. 171 y ss.

2 En palabras del TS, reiteradas con frecuencia en la jurisprudencia de los tres últimos años, «la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que –dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente– la "revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (por todas, entre las más recientes, STS de 25 de mayo de 2023, rec. núm. 2465/2021).

norma de cobertura –ni siquiera en casos de inconstitucionalidad– no implica la nulidad (automática) del acto dictado bajo su amparo cuando este ya es firme<sup>3</sup>.

3°. Ahora bien, la firmeza de un acto no es un obstáculo insalvable para su revisión (vía nulidad o vía revocación, al margen de otros supuestos más restringidos como el recurso extraordinario de revisión). Es más, en la Sentencia de 2 de noviembre de 2022 (rec. 5539/2020), el TS ha dado un paso adicional al señalar que, en supuestos de «doble capa de firmeza», esto es, cuando el acto es firme porque no ha prosperado su revisión ordinaria y porque también se ha inadmitido una acción de nulidad contra él, *la Administración no solo no está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, «sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución»*. Es más, el TS ha señalado muy recientemente que la firmeza judicial (cosa juzgada) ha dejado de ser obstáculo para instar la acción de nulidad si la sentencia judicial firme no se hubiera pronunciado sobre el fondo (STS de 4 de julio de 2023 (rec. núm. 6486/2021))<sup>4</sup>.

De lo anterior se deduce que instar la revisión (o revocación) de un acto firme y consentido es viable y admisible (1) cuando así lo haya acordado el órgano jurisdiccional que conozca de la impugnación directa (ordinaria o extraordinaria) o indirecta de la norma que lo ampara (aunque al respecto no son equiparables las competencias del TC, del TJUE y de los órganos jurisdiccionales para modular el alcance material y temporal de sus fallos,) y (2) siempre que, en todo caso, el acto firme incurra intrínsecamente, de fondo, en alguna causa de nulidad taxativamente tipificada en el artículo 217.1 LGT (advertido que la invalidez de la norma no está tipificada como causa de nulidad *automática* de los actos ya firmes o en causa de revocación (artículo 219 LGT))<sup>5</sup>.

En todo caso, como el ordenamiento protege la seguridad jurídica y la estabilidad de las relaciones entre la Administración y los administrados, la potestad de revisar de oficio los actos administrativos firmes es excepcional y está sometida a un procedimiento singular y cualificado, a la acreditación de causas tasadas (y de interpretación restrictiva) y a determinados límites (artículo 110 LPAC). De ahí que el interesado –máxime cuando ha permanecido inactivo para atacar el acto– deba instar una acción de nulidad invocando y acreditando una causa específica de nulidad habilitando así que la Administración –autora del acto– pueda admitirlo o inadmitirlo o pronunciarse sobre el fondo con el aval habilitante de un dictamen favorable de un órgano consultivo, sea el Consejo de

---

3 Por todas, SSTS de 18 de mayo de 2020, rec. 1068/2019, rec. 1665/2019 y rec. 2596/2019).

4 El TS ha declarado como doctrina casacional en este fallo que: «Debe interpretarse el art. 213.3 de la LGT en el sentido de que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el citado artículo no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo».

5 Así, por ejemplo, el TS ha rechazado la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas retroactivamente por una Confederación Hidrográfica estimando que no concurría la causa relativa a la omisión radical de procedimiento (artículo 217.1.g) LGT) (STS de 22 de noviembre de 2022, rec. núm. 2666/2021).

Estado o el equivalente autonómico. También puede el interesado instar su revocación en los términos legalmente previstos aunque el artículo 219 LGT reserve a la Administración la potestad de tramitarla (relativamente discrecional en tanto que ha de motivarse singularmente el rechazo) si concurren las causas para ello (entre las que tampoco se incluye la invalidez de la norma de cobertura, que no es equiparable a «la infracción manifiesta de Ley»).

4°. Pues bien, en este escenario, ¿puede un órgano jurisdiccional que conoce de una impugnación contra la desestimación de una solicitud de ingresos indebidos entrar al fondo y declarar la nulidad del acto en aras de la eficacia procesal y la tutela judicial efectiva? ¿Puede recalificar judicialmente la pretensión de devolución como acción de nulidad o debe retrotraer el procedimiento para que se clarifique la pretensión anulatoria y la causa de nulidad?. Esta es la controversia principal que se dirime en esta sentencia y la conclusión que se extrae de este fallo es que el TS prosigue *afinando* (generosamente a favor de los obligados tributarios) la potestad revisora de la Administración y *avanzando* en favor de los principios de plenitud jurisdiccional y de tutela judicial efectiva en el contexto de la exigencia de una buena administración colaboradora con los derechos de los contribuyentes, máxime cuando está en juego la efectividad del derecho europeo.

En efecto, en primer lugar procede advertir que, conforme a la última jurisprudencia del TS –porque no ha sido pacífica ni uniforme hasta la fecha–, ante el enjuiciamiento de un acto revisor (esto es, una inadmisión o una desestimación presunta o expresa de una acción de nulidad de un acto ya firme y consentido), los órganos jurisdiccionales, atendidas las circunstancias del caso pueden o bien pronunciarse sobre la nulidad del acto si, por ejemplo, disponen de todos los elementos para enjuiciar su validez, o bien ordenar la retroacción del expediente para que se pronuncie la Administración, previo dictamen favorable del órgano consultivo que se considera una «pieza esencial» del procedimiento. Así se reconoce en la STS de 19 de diciembre de 2022, rec. núm. 702/2022 señalando que: «solicitada la revisión de oficio de un acto que se considera viciado de nulidad de pleno derecho y la Administración no accede a dicha tramitación, pueden los Tribunales, declarar directamente en sus sentencias la nulidad del acto o han de ordenar la retroacción a la fase administrativa para que se pronuncie previamente la Administración, obviando la tramitación del preceptivo procedimiento, es lo cierto que la jurisprudencia no ha adoptado una regla general, sino que debe estarse a las circunstancias del caso en concreto que se enjuicia»<sup>6</sup>.

Ciertamente, ante el enjuiciamiento de una actuación revisora no siempre el órgano jurisdiccional tiene a su alcance todos los elementos para pro-

---

6 Como el propio TS reconoce, existen numerosos pronunciamientos en favor de declarar directamente en la sentencia la nulidad, como dejan constancia las sentencias 1636/2020 y 1424/2020, de 1 y 2 de diciembre, dictadas en los recursos de casación 3857/2019 y 5539/2020 (ECLI:ES:TS:2020:4193 y 4027), en las que, con abundante cita, se opta por acoger la Sala en su decisión la declaración de nulidad que se consideraba evidente por lo que, según se razona, la devolución de las actuaciones a la previa vía administrativa, se considera que, no solo era contrario al derecho fundamental a la tutela, sino que, además de ello, sería contrario a la economía procesal. Pero también son abundantes los pronunciamientos en los que la jurisprudencia ha optado por retrotraer las actuaciones al momento de la petición no atendida por la Administración para que ésta, una

nunciarse sobre el fondo del asunto, esto es, sobre la causa de nulidad subyacente o los eventuales límites a su remoción. Así, en casos de inadmisión de solicitudes de revisión de oficio y, singularmente, en los de desestimación presunta, es frecuente que no obren en el expediente todos los antecedentes y circunstancias para evaluar la anulación del acto o la eventual concurrencia de límites a su revisión. Por ello, no hay una respuesta taxativa a la posibilidad de que los Tribunales puedan siempre entrar al fondo y declarar la nulidad del acto o bien retrotraer el procedimiento para que la Administración y el órgano consultivo se pronuncien. Las circunstancias del caso condicionan el alcance de los principios de plenitud jurisdiccional y de tutela judicial efectiva en estos supuestos.

Ahora bien, en segundo lugar, si el obligado tributario insta directamente una devolución de ingresos indebidos, sin haber solicitado antes su anulación por la vía de la revisión de oficio o su revocación, el TS considera que la Administración está obligada a recalificar su solicitud a los efectos de tramitarla como de revisión instando para ello al obligado a subsanarla para que indique cuál de esos procedimientos revisores ejercita y cuál es la causa o causas de invalidez que invoca (de nuevo está latente el deber de buena administración). Y si este es el contexto en el que el asunto llega a conocimiento de los órganos jurisdiccionales, estos podrían anular «de oficio» el acto, sin necesidad de ordenar la retroacción de actuaciones, siempre que concurrieran circunstancias o evidencias notorias y patentes de la invalidez material del acto. En cambio, si no fuera así, como sucede en el caso enjuiciado, el órgano jurisdiccional no puede pronunciarse sobre el fondo sino que debe acordar la retroacción para que la Administración brinde un trámite de subsanación al interesado para que, a su vez, indique qué procedimiento revisor insta (revisión de oficio o revocación), la causa de nulidad que invoca y la Administración pueda pronunciarse al respecto.

Esta dualidad de situaciones es la que permite diferenciar las Sentencias de 16 de julio de 2020, rec. núm. 810/2019 y la que se comenta. En aquella, a fin de asegurar la efectividad de un fallo del TJUE que había declarado la desconformidad con el derecho europeo del régimen tributario de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en nuestro país, el TS interpretando (generosamente) la causa de nulidad del artículo 217.a) LGT por infracción del derecho a la igualdad asociado a la necesidad de asegurar la efectividad (obligada) de la jurisprudencia del TJUE sobre una libertad fundamental europea, declaró la nulidad de la liquidación apreciando que, si bien «la doctrina del TJUE... no constituye por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad

---

vez tramitado el procedimiento de revisión de oficio, se pronuncie, con libertad de criterios, sobre la concurrencia de la causa de nulidad. Buena muestra de ello es la también reciente sentencia, con abundante cita, 192/2021, de 12 de febrero, dictada en el recurso 229/2019 (ECLI:ES:TS:2021:478), referida a un acto cuya invalidez se predicaba por la previsible nulidad de una disposición general que la había aplicado, en la que se declara que lo procedente era «que se siga el procedimiento por sus propios trámites hasta su conclusión mediante la adecuada resolución expresa, previo dictamen del Órgano Consultivo correspondiente. En ese mismo sentido deben citarse la sentencia de 21 de mayo de 2009, dictada en el recurso 3178/2009 (ECLI:ES:TS:2009:3178) y la más lejana de 26 de junio de 2007, dictada en el recurso 8205/2003 (ECLI:ES:TS:2007:5486), en la que se refuerza la necesidad de la retroacción a la previa vía administrativa, precisamente para que se emita dicho dictamen, que se considera «pieza esencial» del procedimiento.

de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad». Como digo, en este asunto fue el propio TS quien declaró la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas por infracción del derecho europeo<sup>7</sup>, pero hay dos matices relevantes y diferenciadores con la Sentencia que aquí se comenta. El primero, es que aquel proceso judicial versó precisamente sobre una resolución desestimatoria de una acción de nulidad de pleno derecho instada y tramitada íntegramente como tal (con Dictamen desfavorable del Consejo de Estado). El segundo es que también subyacía en aquel proceso una Sentencia del TJUE que había resuelto un recurso por incumplimiento del derecho europeo pero había apreciado explícitamente una violación suficientemente caracterizada por parte de nuestro legislador tributario. Ninguno de estos elementos concurría en el proceso resuelto por la STS de 13 de abril de 2023 que aquí se comenta. Ni se trataba de un proceso dirigido contra una resolución desestimatoria de una acción de nulidad, pues lo que se había planteado era una solicitud directa de devolución de ingresos indebidos. Y tampoco concurría una infracción manifiesta y notoria del derecho europeo porque, a pesar de que la ordenanza fiscal se había invalidado por presunta infracción de este, el TJUE no apreció esa incompatibilidad.

En definitiva, en este fallo el TS prosigue *afinando* en favor de los contribuyentes la posibilidad de revisión de las liquidaciones firmes y consentidas dictadas al amparo de normas inválidas, máxime cuando está en juego el principio de efectividad del derecho y jurisprudencia europeos. Y lo hace en este fallo reconociendo, de una parte, la eventual posibilidad de que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la nulidad del acto aunque no se haya tramitado ni instado un procedimiento revisor (atendidas en todo caso las circunstancias concurrentes) y, de otra, advirtiendo a la Administración de su deber de ofrecer un trámite de subsanación a los obligados tributarios que insten una devolución directa de ingresos indebidos cuando materialmente persiguen la nulidad o revocación de una liquidación ya firme y consentida.

---

7 He comentado esta importante sentencia en SESMA SÁNCHEZ, B., «La efectividad de las SSTJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec.810/2020)», *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2020, pp. 19 y ss.