

# REFLEXIONES SOBRE LA REVOCACIÓN TRIBUTARIA, A LA LUZ DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

---

Marco Antonio Rodrigo Ruiz

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Miembro de la AEDAF y abogado*

*(España)*

## Title

Deep thoughts on tax revocation in light of recent Supreme Court case law

## Resumen

Recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la revocación tributaria, como cauce para devolver ingresos indebidos, han reactivado la atención sobre este polémico procedimiento del art. 219 LGT. En el estudio se realiza un análisis pormenorizado y crítico de esa jurisprudencia y, al hilo de ella, se reflexiona sobre la dimensión y alcance de la revocación tributaria, concluyéndose que, por razones de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, ha de servir para la anulación generalizada de cualquier acto firme lesivo basado en una norma inconstitucional y/o nula, o en una interpretación de la ley contraria a la que finalmente prospere.

## Palabras clave

revocación tributaria; devolución de ingresos indebidos; revisión de actos firmes; legalidad tributaria; seguridad jurídica; potestades discrecionales y regladas; jurisprudencia fiscal

## Abstract

Recent sentences of the Spanish Supreme Court on tax revocation, as a channel to return undue income, have reactivated the attention on this controversial procedure regulated in art. 219 LGT. In this study, after carrying out a detailed and critical analysis of this case law, some conclusions are made on the dimension and scope of tax revocation, concluding that, for reasons of tax legality and legal certainty, it must serve for the generalized annulment of any firm harmful act based on an unconstitutional and/or null rule, or on an interpretation of the law contrary to the one that finally prospers.

Keywords

tax revocation; refund of undue income; review of final acts; tax legality; legal certainty; discretionary and regulated powers; tax jurisprudence.

Fecha de recepción: 16-10-2023/Fecha de aceptación: 21-12-2023/Fecha de revisión: 19-02-2024

Cómo referenciar: Rodrigo Ruiz, M.A. (2024). Reflexiones sobre la revocación tributaria, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria* (144), 201-253

## SUMARIO

1. Introducción
2. Identificación de los problemas jurídicos abordados por el Tribunal Supremo
3. Cuestiones procesales de relevancia
  - 3.1. El intento de avocar al Pleno de la Sala la resolución de los recursos
  - 3.2. Forma en que se fija la doctrina sentada por las SSTS 154/2022, 178/2022 y 179/2022
  - 3.3. Doctrina de la STS 154/2022 sobre la alegación de inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto
4. Identificación de las bases jurídicas que sustentan la doctrina jurisprudencial sentada
  - 4.1. Los antecedentes legales del actual procedimiento de revocación regulado en el art. 219 LGT
  - 4.2. La reciente jurisprudencia sobre la revisión de actos nulos de pleno derecho relativa a liquidaciones giradas en virtud de una disposición declarada inconstitucional y nula
  - 4.3. La apelación a la seguridad jurídica
5. Análisis de la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo
  - 5.1. Doctrina sobre aspectos procedimentales
  - 5.2. Resoluciones de fondo de las sentencias examinadas
6. Conclusiones
7. Bibliografía

## 1. Introducción

---

El papel que corresponde desempeñar a la revocación en el ámbito tributario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 219 de la LGT, es una cuestión que dista de ser pacífica. El Tribunal Supremo ha dictado en 2022 tres importantes sentencias relativas a solicitudes de devolución de ingresos tributarios indebidos por el cauce del procedimiento de revocación, al que se refiere el artículo 221.3 de la LGT. Se trata de las SSTS 154/2022, de 9 de febrero (cas. 126/2019 –ponente D. Jose Antonio Montero Fernández–), 178/2022, de 14 de febrero (cas. 442/2019 –ponente D. Francisco José Navarro Sanchis–), que en esencia viene a reproducir la anterior, y 279/2022, de 4 de marzo (cas. 7052/2019 –ponente D. Rafael Fernandez Valverde–). En las dos primeras se sustancian recursos de casación contra sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo n<sup>os</sup> 3 y 6 de Valencia que, a raíz de la STC 59/2017, de 11 de mayo, por la que se declararon inconstitucionales y nulos determinados preceptos del Impuesto municipal de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU), habían estimado las demandas interpuestas por particulares y reconocían el derecho a la devolución de ingresos solicitada, con motivo de liquidaciones de dicho tributo local, ya firmes, mediante las que se sometían a gravamen operaciones de transmisión en las que no existía incremento, sino minoración del valor del terreno. En la tercera resolución del Tribunal Supremo se resuelve un recurso de casación frente a la sentencia del TSJ de Aragón 410/2019, de 19 de junio, dictada en apelación, y relativa a una solicitud de devolución de ingresos indebidos que se formuló tras el pago al Ayuntamiento de Zaragoza de una liquidación, también firme, en concepto de Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO).

El Alto Tribunal sienta jurisprudencia mediante la que, sin perjuicio de alguna otra cuestión que en su momento se expondrá, vierte cuatro importantes declaraciones: en primer lugar, las tres resoluciones coinciden en señalar que los interesados poseen acción subjetiva para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el supuesto previsto en el artículo 221.3 LGT, esto es, cuando el ingreso deriva de un acto firme y debe acudir a un procedimiento de revocación, *«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»*; en segundo lugar, todas las sentencias fijan la doctrina de que la resolución, expresa o por silencio, que derive de esa solicitud de devolución es susceptible de ser impugnada, y, si el órgano judicial dispone de los datos necesarios, *«tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación»*; en tercer lugar, las SSTS 154/2022 y 178/2022 concluyen que la declaración de inconstitucionalidad dictada por la STC 59/2017 no implica que los actos de liquidación del IIVTNU girados al amparo de la norma declarada inconstitucional incurran en infracción manifiesta de la ley, por lo que no se cumple el supuesto específico establecido al respecto en el art. 219 LGT y debe desestimarse y declararse improcedente la

devolución solicitada; y, en cuarto lugar, la STS 279/2022 decide que la anulación por el Tribunal Supremo de la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre (STS de 19 de noviembre de 2014, que confirma una anterior de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013), disposición que, según el Alto Tribunal «*había constituido el fundamento de la liquidación*» girada por el Ayuntamiento de Zaragoza, tiene la consideración de circunstancia sobrevenida y justifica la revocación de dicho acto liquidatorio y la devolución de la deuda tributaria satisfecha.

El presente estudio tiene por objeto analizar estas importantes sentencias y, al hilo de las mismas, valorar la posición que éstas confieren tanto a la devolución de ingresos indebidos que se canaliza por el cauce del artículo 221.3 de la LGT, como al procedimiento de revocación del artículo 219 de la LGT. En este sentido, puede decirse que las tres resoluciones conforman una doctrina unitaria común –con los matices que se dirán– sobre la devolución de ingresos a través del procedimiento de revocación. No en vano la votación y fallo de los respectivos recursos se produjo en la misma sesión del día 1 de febrero de 2022 (aunque la deliberación de la STS 279/2022 se prolongó hasta el 1 de marzo de 2022), y fueron los mismos cinco magistrados los que compusieron la Sala y Sección en todos los pronunciamientos, lo que lleva a suponer que necesariamente debieron de ponderar de forma conjunta las tres decisiones adoptadas. A la vista de ello, es necesario reflexionar también –este es el propósito central del trabajo– tanto sobre el papel que se le concede judicialmente a esta figura de la revocación, como respecto al que debiera atribuírsele en nuestro ordenamiento tributario.

Cabe advertir que el análisis de tales sentencias y, al hilo de las mismas, de las cuestiones que se suscitan sobre la devolución de ingresos indebidos a través de la revocación, se encuentra vinculado, como a lo largo del presente estudio se pondrá de manifiesto, con otros trascendentes aspectos del ordenamiento tributario. Aunque muchos de ellos son susceptibles –e incluso requerirían– un tratamiento más profundo (que no descarto abordar en posteriores comentarios), se hará tan solo una somera referencia a los mismos, al objeto de no desviar la atención en exceso sobre las cuestiones en las que se pretende focalizar la atención, y de no rebasar tampoco de largo la dimensión razonable a la que este comentario debe ajustarse.

Por último, resta decir en este apartado introductorio que, como no podía ser de otra manera, las consideraciones subsiguientes son deudas en buena medida del amplio bagaje doctrinal existente sobre la revocación tributaria, entre el que se encuentran los estudios clásicos sobre la materia y también los más recientes, surgidos a raíz de estas últimas sentencias, ya sean comentarios inmediatos a las mismas (como, entre otros, el del profesor Cesar García Novoa) o análisis posteriores de mayor amplitud (entre los que merece citarse el del profesor Carlos Palao Taboada). No es mi propósito, sin embargo, realizar una exégesis de dichos estudios ni, mucho menos, entrar en ningún tipo de polémica con sus autores, pese a que, como se verá, sostengo un criterio distinto, en ciertos aspectos, al que se expresa en alguno de estos trabajos.

## 2. Identificación de los problemas jurídicos abordados por el Tribunal Supremo

---

A efectos de delimitar con la mayor precisión los términos del debate jurídico sobre el que se pronuncia el Tribunal Supremo y, sobre todo, el alcance de la jurisprudencia sentada en las sentencias objeto de comentario, es importante partir de las cuestiones que, según los respectivos autos de admisión de los tres recursos, presentan interés casacional objetivo. La primera cuestión con interés casacional, común a las tres sentencias, consiste en:

*«Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (la STS 279/2022 sustituye esta referencia a los arts. de la LOTC por la mención a los arts. 72.2 y 73 de la LJCA), si el órgano 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»<sup>1</sup>*

Además, las SSTS 154/2022 y 178/2022 incluyen una segunda cuestión con interés casacional, del siguiente tenor:

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

Por su parte, la STS 279/2022 incorpora, en sustitución de ese segundo asunto planteado en las dos resoluciones precedentes, una última cuestión, dirigida a:

*«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.»*

De otro lado, los mencionados autos de admisión señalaron que las normas jurídicas que, en principio, iban a ser objeto de interpretación eran las siguientes: art. 219 LGT, arts. 38 y 40 LOTC (en la sentencia 279/2022 no se mencionan, por ser ajenos al debate litigioso, esos preceptos de la LOTC), arts. 72.2 y 73 LJCA y el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

Merecen destacarse los términos en que los respectivos autos de admisión identifican, de forma coincidente, la primera de las cuestiones de interés casacional a resolver. No es en modo alguno baladí que la Sala plantee el debate de tal manera que, al menos en su formulación literal, parece asumirse ya de antemano que los Juzgados y Tribunales de la Jurisdicción contencioso-administra-

---

<sup>1</sup> Las SSTS 154/2022 y 178/2022 incurrir en un mismo error de transcripción de dicha cuestión de interés casacional, consistente en omitir la expresión «a ordenar la tramitación al órgano competente» (que para facilitar su localización ha sido subrayada en el texto); ausencia que obstaculiza la recta comprensión de cuál es la segunda alternativa formulada.

tiva se hallan capacitados para examinar y pronunciarse sobre las decisiones y actos de la Administración derivados del ejercicio de la potestad de revocación, discrecional o no, conferida por el artículo 219 de la LGT. La alternativa dual o dicotómica que tales autos ofrecen consiste en dilucidar tan solo si el órgano judicial puede acordar directamente la revocación del acto o actos reclamada, sustituyendo a la Administración y pronunciándose sobre el fondo, o, por el contrario, debe limitarse, si advierte que la decisión recurrida no es conforme a Derecho, a ordenar que se dé trámite a la revocación y se dicte resolución sobre la misma por la dependencia administrativa competente.

En puridad, según se observa, no se contempla el supuesto de que los órganos judiciales dispongan de la opción de declinar de plano el examen de las decisiones adoptadas por la Administración a raíz de una solicitud de inicio del procedimiento de revocación, de manera que podría inferirse que tal posibilidad ha de descartarse, por no encajar en ninguna de las fórmulas que para la resolución del problema planteado se barajan. Cierto es que la Sala está habilitada para que después, en sentencia, la Sección competente para resolver module las cuestiones con interés casacional descritas en el auto de admisión (como de hecho, aunque por otras razones que más adelante se verán, ha sucedido en las sentencias que comentamos), e incluso para incorporar nuevas cuestiones o decidir motivadamente no dar respuesta a alguna de ellas. Mas, el planteamiento de los autos de admisión ya auguraba, como después han corroborado las sentencias dictadas en resolución de los recursos, la completa ilicitud de pronunciamientos como los contenidos en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 182/2018, de 23 de mayo (ponente D. Juan Alberto Fernández), 418/2021, de 18 de noviembre (ponente Dña. Trinidad Cuesta), y 426/2021, de 23 de noviembre (ponente D. Juan Alberto Fernández), mediante las que se declara que las decisiones que adopte la Administración en contestación a una solicitud de devolución de ingresos tributarios, vía revocación –y en particular, la respuesta consistente en notificar un mero acuse de recibo, absteniéndose de incoar el procedimiento–, no son revisables en sede jurisdiccional y deben, en consecuencia, confirmarse. Se constata que tales pronunciamientos quedan extramuros de las coordenadas jurídicas potencialmente viables entre los que cabe resolver el debate, puesto que son incompatibles con postulados básicos del Estado de Derecho, como son el sometimiento pleno de las Administraciones públicas a la ley (art. 103.1 CE) o el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), y se encuentran en las antípodas de la protección jurídica que corresponde proporcionar a la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>2</sup>

### 3. Cuestiones procesales de relevancia

---

Antes de adentrarnos en el análisis de la doctrina que sientan las sentencias objeto de análisis, es oportuno detenerse someramente en algunos aspectos

---

<sup>2</sup> Las dos últimas SSTSJPV fueron recurridas en casación e, inconcebiblemente, se han inadmitido ambos recursos por ausencia de interés casacional, decisiones de las que discrepo abiertamente, como razonaré en la parte final del presente estudio.

procesales, con incidencia sobre el fondo, a los que se hace referencia en las mismas.

### 3.1. El intento de avocar al Pleno de la Sala la resolución de los recursos

---

Conviene destacar que la trascendencia de las cuestiones jurídicas suscitadas no pasó desapercibida a la Sección Segunda de la Sala Tercera, destinataria de los recursos, que a la vista de su potencial alcance acordó, mediante providencia de 3 de diciembre de 2020 (según refleja el antecedente quinto de la STS 178/2022), *«la suspensión del propio recurso de casación hasta la resolución por parte del Presidente de la Sala de la petición, por unanimidad, de los magistrados de la Sección y del Abogado de Estado de que el asunto fuera avocado al Pleno de la Sala para su votación y decisión, dada la relevancia de las cuestiones que se plantean y la posible relación de interacción o concomitancia entre la institución de la revocación en materia tributaria (art. 219 LGT) y en derecho administrativo general (artículo 109.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre)»*.

Resulta evidente, a la vista de las sentencias emitidas, que dicha solicitud de asunción del asunto por el Pleno de la Sala fue rechazada, aunque en la mención de esta circunstancia procesal –a la que se refiere únicamente la STS 178/2022– no se aclaran los motivos por los que se denegó la petición. Sin duda, el conocimiento de tales motivos hubiera contribuido –más allá de lo que el propio texto de las sentencias revela– a esclarecer la dimensión que el Tribunal ha terminado concediendo al debate planteado sobre la revocación en el ámbito tributario.

No obstante, podría especularse –pues la ausencia de mayores explicaciones impide disponer de datos concretos que avalen la suposición– con que esa decisión del Pleno de no avocar el asunto para sí ha podido influir en que las sentencias hayan rebajado el alcance de su doctrina, circunscribiéndola, como se verá, a los supuestos en que se solicita la devolución de ingresos indebidos derivados de actos tributarios firmes por el cauce de la revocación, con arreglo a lo que indica el artículo 221.3 de la LGT. Se han dejado al margen, por tanto, los casos de revocación pura o directa, a los que se refiere el artículo 219 de la LGT, quizá porque al no haberse contado con el respaldo formal y la intervención del Pleno de la Sala se ha pretendido eludir un pronunciamiento explícito sobre aquellos aspectos que guardan mayor proximidad con el Derecho administrativo común y con la revocación regulada en el artículo 109.1 de la LPA 39/2015. No obstante, veremos en su momento que, en mi opinión, de estas sentencias cabe extraer también algunas conclusiones extensibles a la revocación estricta, cuando menos en lo que atañe al ámbito tributario y al alcance del artículo 219 de la LGT.

Es llamativo también que haya sido precisamente la segunda de las sentencias dictadas –la STS 178/2022– la única que se refiere a la suspensión del recurso por la causa señalada. Pese a ello, no ofrece duda que el primero de los recursos, fallado mediante la STS 154/2022, experimentó también idéntica sus-

pensión temporal, pues de otro modo no se hubiera prolongado su tramitación ni hubiera podido coincidir la fecha de votación y fallo de ambos recursos, interpuestos con una diferencia temporal muy reducida (el recurso de casación resuelto mediante la STS 154/2022 se preparó el día 20 de octubre de 2020, mientras en el concluido por la STS 178/2022 la preparación fue cumplimentada el 4 de enero de 2021). Y tampoco puede descartarse que, aunque algo más tardío, en el recurso resuelto por la STS 279/2022 se produjese, al menos de facto, esa misma suspensión. En cualquier caso, cabe censurar el silencio de la STS 154/2022 sobre este particular, pues no parece adecuado que en la resolución se omita toda mención a ese significativo hito procesal, ocultando con ello su existencia.

### 3.2. Forma en que se fija la doctrina sentada por las SSTS 154/2022, 178/2022 y 179/2022

Otra peculiaridad de las resoluciones del Tribunal Supremo objeto de estudio consiste en que, a diferencia de la praxis más habitual, la doctrina jurisprudencial que contienen no se constriñe a las declaraciones expresadas en un concreto fundamento jurídico o en párrafos específicos de la sentencia, sino que en los fallos –aptd. 1º de los mismos– se concede ese carácter jurisprudencial a *«los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos de esta sentencia»*, de modo que en principio constituye jurisprudencia, en su integridad y sin acotaciones, el conjunto de criterios que se expresan para dilucidar todas y cada una de las cuestiones controvertidas<sup>3</sup>.

Esta amplitud y vaguedad con la que se señalan los criterios interpretativos constitutivos de jurisprudencia dificulta la identificación y acotación de la misma, al quedar ésta dispersa y diluida entre los diversos razonamientos que conducen a la misma. Cierto es que, en sentido opuesto, la STS 154/2022, y tras ella las dos siguientes, que reproducen lo que se afirma en la primera, dedica un escueto FJ3 a concretar con toda precisión la respuesta que se da –aunque limitada– a la primera cuestión con interés casacional fijada en los respectivos autos de admisión de los recursos<sup>4</sup>. Y es verdad también que la STS 279/2022 expresa con claridad la doctrina que sienta respecto a la cuestión específica que en dicho recurso se plantea, al resolver que la anulación ulterior, por sentencia, de la norma que dio amparo a la exacción, constituye una circunstancia sobrevenida que es motivo bastante para acceder a la revocación de la liquidación firme pretendida.

3 Las SSTS 178/2022 y 279/2022 introducen además una remisión explícita a los criterios obrantes en las resoluciones anteriores (la STS 178/2022 alude a la STS 154/2022 –aunque con error, pues confunde el número de la sentencia con el del recurso de casación 126/2019 en que se dictó–; y la STS 279/2022 alude a las dos precedentes). Esta última STS 279/2022 acota también su doctrina a los criterios expresados en sus FFJJ 2 y 3, pero en realidad abunda en el mismo planteamiento omnicompreensivo, puesto que el FJ1 se limita a describir el objeto del recurso y las posiciones de las partes.

4 La STS 279/2022 reproduce la casi totalidad del FJ2 de la STS 154/2022, pero omite la transcripción del FJ3 de aquella, que sí había incluido, en cambio, la STS 178/2022. Así pues, esa STS 279/2022 responde a la cuestión primera planteada en el recurso por mera remisión a los pronunciamientos anteriores, sin que en ella conste, de manera explícita, la doctrina que al respecto emite la Sala.

Sin embargo, no hay en puridad respuesta a la segunda de las cuestiones con interés casacional de las SSTS 154/2022 y 178/2022 (que estriba, como ya sabemos, en determinar «*si para reconocer ese derecho (a la devolución de ingresos indebidos por el cauce de la revocación) puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional (sic), haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas*»). La Sala sentenciadora, escudándose en anteriores resoluciones, en las que se dirimían solicitudes de devolución de ingresos indebidos instrumentadas a través de procedimientos de declaración de nulidad de pleno derecho frente a liquidaciones firmes semejantes, se limita a examinar si en el caso de autos concurre, en aras a justificar la revocación del acto, el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Las dos sentencias, en suma, resuelven el caso, coincidente en ambas, pero no dan contestación general (como en su momento veremos) a la segunda de las cuestiones con interés casacional que los autos de admisión habían concretado en los respectivos recursos.

Cabe reconocer, no obstante, que la indicada cuestión con interés casacional pudo haber sido formulada en términos muy amplios, dificultando una respuesta unívoca y haciendo que ésta estuviese supeditada a una variada casuística. Aun así, contrasta esta laxitud en el cumplimiento de la función nomofiláctica sobre la que pivota el actual recurso de casación con la escrupulosidad y el celo que emplea la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo para exigir a los justiciables, cara a la admisión del recurso, que justifiquen la concurrencia del interés casacional objetivo sobre el que, al dictar la resolución, ha de formarse jurisprudencia.

### 3.3. Doctrina de la STS 154/2022 sobre la alegación de inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto

La fórmula global y omnicomprendensiva a la que se acude para identificar la doctrina jurisprudencial hace que, en consecuencia, tenga ese carácter de jurisprudencia el criterio que sienta la STS 154/2022, en su FJ1, cuando desecha inadmitir el recurso. La Sala se niega a entrar en el análisis de fondo del impedimento procesal planteado por la parte recurrida, que alegó la inadmisibilidad del recurso de casación, interpuesto contra la sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, por incumplimiento de los requisitos que para impugnar las decisiones de esos órganos judiciales imponen los artículos 86.1 y 110 de la LJCA.

El Tribunal Supremo reconoce que se trata de una cuestión de orden público procesal, indisponible para las partes y que ha de ser examinada de oficio, pero fija el criterio de que, pese a ello, no puede ser planteada y resuelta en fase de resolución del recurso de casación, una vez ya admitido a trámite, porque, de una parte, el artículo 90.5 de la LJCA establece que contra el auto que declara la admisión o inadmisión del recurso de casación no cabe recurso alguno y, de otra parte, el artículo 93 de la LJCA no contempla, entre los pronunciamientos que cabe emitir en la sentencia de casación, una declaración de inadmisibilidad

del recurso. En base a ello, el TS sienta la doctrina de que la inadmisibilidad solo puede ser alegada y decidida en la fase previa de admisión, compitiendo por tanto en exclusiva a la Sección Primera de la Sala, o incluso al Tribunal o Juzgado *a quo*, recibir y dar trámite al escrito de preparación o acordar la inadmisión del recurso. En definitiva, la inadmisión puede ser alegada únicamente en la fase previa de admisión, pero no una vez ya admitido a trámite el recurso. Es una resolución sin duda trascendente, que también deriva de una de las sentencias en estudio y no podía ser obviada.<sup>5</sup>

#### 4. Identificación de las bases jurídicas que sustentan la doctrina jurisprudencial sentada

---

Con carácter previo al análisis detallado de las decisiones que toma el Tribunal Supremo y de la doctrina que sienta en las sentencias analizadas, es necesario –porque resulta muy esclarecedor– prestar atención a tres cuestiones concomitantes que, a mi entender, condicionan los pronunciamientos de la Sala Tercera y han tenido un peso decisivo en la fijación de la doctrina jurisprudencial. Se hace necesario, en consecuencia, referir por separado cada una de estas tres cuestiones, a la vista de su impacto en la posición del Alto Tribunal.

##### 4.1. Los antecedentes legales del actual procedimiento de revocación regulado en el art. 219 LGT

---

Señalan las sentencias comentadas, en distintos pasajes (en especial en el FJ 2.9 de la STS 154/2022, reproducido en las dos posteriores), al artículo 154, a) de la LGT de 1963, en conexión con la disposición adicional segunda del R. Decreto 1163/1990, como el precedente normativo al que cabía acudir, en la regulación anterior, para instar la devolución de ingresos indebidos en el caso de actos firmes que incurren en infracción manifiesta de la ley. Deducen las resoluciones de ese precedente legal –trasladando dicha deducción al procedimiento de revocación establecido en el vigente artículo 219 de la LGT– que, por tratarse de un mecanismo de revisión, nos hallamos frente a un cauce procedimental extraordinario, lo que obliga a analizar la concurrencia de los supuestos legales que autorizan la anulación o revocación del acto «*con talante restrictivo*», al igual que sucede con la revisión de actos nulos de pleno derecho (FJ6 de las SSTs 154/2022 y 178/2022).

Coinciden también las tres sentencias en destacar a su vez el momento en que surgió el vigente procedimiento de revocación, circunstancia que se menciona del siguiente modo: «*Es cierto que la revocación de actos administrativos tributarios se reguló por primera vez la LGT de la ley del 2003 (sic), con notables diferencias respecto de la revocación que se contemplaba y regulaba en la Ley*

---

<sup>5</sup> El análisis de este asunto se desvía de las cuestiones centrales en las que el presente estudio pretende fijar la atención, por lo que no es posible profundizar ahora en el mismo, si bien merece advertirse que esta drástica decisión de no entrar en el análisis de la causa de inadmisión alegada no es acorde con el criterio que la propia Sala y Sección ha mantenido en otras ocasiones.

*30/1992 –de suerte que la revocación de los actos tributarios no es posible por cualquier infracción del ordenamiento jurídico sino exclusivamente por los expresamente recogidos en el artículo 219.1 LGT–, ...» (FFJJ 2.9).*

Sin embargo, el Tribunal Supremo no ha reparado ni extraído ninguna consecuencia jurídica apreciable del cambio de paradigma que la actual revocación conlleva, indiscutiblemente, respecto a la regulación precedente mencionada en las propias sentencias<sup>6</sup>. Se trata, a partir de la Ley 30/1992 y de la vigente LGT, de un instrumento que únicamente permite la anulación de actos tributarios firmes en favor de los administrados, y no contempla, a diferencia de lo que sucedía antes, y era además el propósito originario y prevalente de los textos legales previos, que la revocación dé lugar a que el acto sea sustituido por otro que implique un mayor gravamen o imponga una carga superior al administrado.

De ahí que ese peculiar aspecto de la nueva revocación, como mecanismo que únicamente permite eliminar el acto dictado en beneficio de los administrados, impida, a mi juicio, extrapolar a la actual figura de la revocación en materia tributaria, automáticamente y sin mayores explicaciones, los criterios interpretativos y la doctrina jurisdiccional que se han acuñado en relación al extinto procedimiento especial de revisión sobre actos con defectos de mera anulabilidad. Como se analizará en un epígrafe posterior, no me parece que una simple apelación, vaga e indeterminada, a la seguridad jurídica, justifique las lecturas restrictivas que frente a la actual revocación se mantienen.

En el sentido expuesto, no puede ignorarse que los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de actos con defectos de mera anulabilidad o de revocación fueron configurados en origen (art. 153 y 154 de la LGT) con el nítido propósito de facultar a la Administración a anular de oficio actos administrativos firmes para sustituirlos por otros de mayor gravamen o más lesivos para sus destinatarios. Era –y sigue siendo en aquello que subsiste– una prerrogativa extraordinaria, por cuanto se agrega a la establecida con carácter general, en cuya virtud la Administración, para revisar sus actos firmes, ha de declararlos lesivos y recabar auxilio judicial, puesto que corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa confirmar la lesividad del acto y decretar su nulidad. En tales circunstancias, una interpretación restrictiva de las normas que establecen esta protestad exorbitante resulta lógica, pero no responde ya a las características de la actual revocación.

Repárese además en que el giro experimentado con el vigente procedimiento de revocación no genera, en realidad, ninguna merma apreciable de las facultades revisoras de la Administración. De un lado, subsiste, como acaba de decirse, el cauce, configurado desde siempre como regla o fórmula general, de declarar la lesividad del acto y postular su anulación en sede jurisdiccional.

Añádase a ello, de otro lado, como dato de especial relevancia, que la revisión establecida en el artículo 154 de la LGT de 1963 hubiera perdido en la actualidad, de mantenerse la norma, una gran parte de su utilidad inicial, puesto que estaba

---

<sup>6</sup> Cambio, por lo demás, deliberado y consciente, pues no cabe ignorar que, tanto el Dictamen del Consejo de Estado de 22 de mayo de 2003 (dictamen núm. 1403) como la enmienda núm. 256 del Grupo Socialista del Congreso al Proyecto de la LGT 58/2003, entre otras, propugnaron sin éxito la conservación –con matices– del precepto inserto en el art. 154 de la anterior LGT de 1963.

circunscrita a «*los actos dictados en vía de gestión tributaria*». En efecto, con dicho alcance (y sin perjuicio de los debates que en su momento pudieran suscitarse –que ahora no vienen al caso– sobre el significado que el precepto otorga al concepto «*gestión tributaria*») no puede ignorarse que los actos de gestión que han concentrado de largo la mayor conflictividad y, en esta línea, suscitaron el grueso de las iniciativas revisoras, son las liquidaciones tributarias, para las que la disposición aprobada en 1963 ya no supondría ahora ninguna ventaja. Mientras en aquel entonces las potestades liquidatorias estaban atribuidas en exclusiva a los órganos de gestión, a los que correspondió incluso, durante años, la capacidad de dictar las liquidaciones definitivas derivadas de un procedimiento de inspección, en cambio hoy en día está cegada a dichos órganos la potestad de dictar liquidaciones definitivas –reservada a la Inspección tributaria–.

Sirvan las puntualizaciones precedentes para enfatizar que las liquidaciones que los órganos de gestión emitan, siempre con el carácter de provisionales, pueden ser corregidas o alteradas con facilidad acudiendo a la apertura de un procedimiento de inspección, o a uno de comprobación limitada (si la liquidación provisional no se dictó en uno anterior de dicha índole, o incluso si se produjo en una comprobación limitada previa, en el caso de que –art. 140.1 LGT– se descubran nuevos hechos o circunstancias totalmente desconocidas que resulten de actuación distintas a las ya practicadas). De este modo, no es preciso acudir a una vía especial o extraordinaria para sustituir la liquidación inicial, aunque sea firme, por otra que implique un mayor gravamen. La Administración tributaria ya posee un cauce, común y ordinario, para revisar cualquier liquidación firme de los órganos de gestión –cabe enfatizar que dichas liquidaciones son provisionales, pero, una vez rebasado el plazo legal de impugnación de un mes, también firmes: tan provisionales como firmes, tan firmes como provisionales–. Basta con incoar algún procedimiento de comprobación o inspección para dejarlas sin efecto y sustituirlas por otras que pueden ser más gravosas y perjudiciales, por lo que no es preciso y carece de utilidad alguna acudir a una vía especial o extraordinaria a fin de obtener el mismo efecto. Adviértase, además, que nos hallamos ante expedientes que tienen todos los rasgos de los procedimientos especiales de revisión, porque, como en éstos, lo que se anula y reemplaza ya no es la autoliquidación del contribuyente, sino un acto administrativo –la liquidación provisional inicialmente girada–, que también, salvo pendencia de algún recurso, será a su vez firme. Nada reporta, en suma, la fórmula de la revocación en tales situaciones.

Conforme a lo razonado, puede afirmarse que los precedentes normativos del vigente procedimiento tributario especial de revocación persiguieron fines muy distintos y estaban incardinados en un régimen procedimental que no resulta homologable al actual. Ante tales premisas, mantener mecánicamente y de manera acrítica el mismo criterio interpretativo –de signo restrictivo, además– que surgió con base en una regulación que ha cambiado radicalmente de significado no me parece un correcto punto de partida.

#### 4.2. La reciente jurisprudencia sobre la revisión de actos nulos de pleno derecho relativa a liquidaciones giradas en virtud de una disposición declarada inconstitucional y nula

También han tenido influencia, en la doctrina que sientan las sentencias objeto de comentario (así como en el fallo de las SSTS 154/2022 y 178/2022), pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo adoptados en recursos en los cuales la anulación de las liquidaciones tributarias firmes –giradas asimismo en aplicación de la regulación del IIVTNU que fue posteriormente declarada inconstitucional– se promovió por el cauce del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (el mismo Tribunal Supremo cita, entre tales pronunciamientos previos, los dictados en las SSTS 711/2021, de 20 de mayo, 737/2021, de 26 de mayo y 763/2021, de 31 de mayo –FJ2.10 de la STS 154/2022–).

La apelación a esta jurisprudencia consolidada, que como acaba de indicarse se constriñe a la revisión por nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, tiene el explícito propósito de recalcar que las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, cuando derivan de liquidaciones firmes, han de hacerse por los cauces establecidos en el artículo 221.3 LGT, es decir, a través de alguno de los procedimientos especiales de revisión, sea –como sucede en las sentencias que la Sala invoca– el de actos nulos de pleno derecho, sea el de revocación. A tal recordatorio acude el Tribunal Supremo con el propósito de reforzar el apoyo jurídico que da sustento a dos importantes conclusiones. La primera, que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento, estando la Administración obligada a cursarlo y resolverlo, porque la revocación tiene mero carácter instrumental, y hay que ceñirse, a este propósito, a lo dispuesto para la devolución de ingresos indebidos, donde el interesado –art. 221.1 LGT– tiene atribuida la facultad de instar el inicio del procedimiento y, por tanto, el derecho a ejercitar la acción de devolución. Se trata, no obstante, de una inferencia en buena medida redundante y superflua, cuando se fundamenta en resoluciones judiciales que tienen por objeto el examen de procedimientos de revisión por nulidad de pleno derecho, por cuanto en éstos, a la vista de lo que señala el art. 217 LGT, jamás se ha puesto en duda que los particulares disponen de acción para promover y forzar el inicio de los mismos. El problema es específico de la revocación y muy poco puede contribuir la ordenación de ese otro procedimiento de revisión a resolverlo.

La segunda conclusión o consecuencia que deduce el Tribunal Supremo de esa vinculación que establece entre la revisión por nulidad de pleno derecho y la revocación, cuando se adhieren a una pretensión de que se reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, es que para poder acordar la nulidad del acto firme cuestionado ha de estarse necesariamente a los supuestos tasados de revocación fijados en el artículo 219.1 LGT, al igual que resulta obligado, en el caso de la revisión de actos nulos de pleno derecho, determinar si concurre o no una de las causas de nulidad contempladas en el art. 217.1 LGT. Como en otro momento posterior se expondrá con mayor detalle, ambas conclusiones (para las que la equiparación o el análisis conjunto de los dos procedimientos de revisión que efectúa la Sala resulta prescindible, puesto que no aporta a las

mismas ningún soporte adicional) son en cierto modo contradictorias. Por una parte, en el ámbito procedimental se concede primacía a las reglas de la devolución de ingresos indebidos a la hora de determinar si los particulares disponen o no de acción, reputando aquí dominante la previsión que a estos efectos contiene el artículo 221 LGT, frente a la dicción literal del artículo 219. Por otra parte, en cuestiones de fondo, respecto a los presupuestos que permiten acceder a la devolución, se consideran en cambio prevalentes y de obligado cumplimiento las exigencias impuestas en los artículos 217 y 219 LGT, ante la fórmula más general y abierta del artículo 221 (deducción, esta última, que no ha generado mayores conflictos).

Con todo, hay a mi entender un aspecto más relevante, aunque solapado, que subyace en este énfasis con el que las SSTs 154/2022 y 178/2022 vinculan sus pronunciamientos con las resoluciones anteriores en las que el Tribunal había desestimado, a raíz de la STC 59/2017 sobre el IIVTNU, acciones de nulidad de pleno derecho contra liquidaciones de este tributo local. Aspecto que justificaría el empeño del Tribunal por suscitar dicha vinculación, que se advierte con nitidez en los FFJJ 2.10 y, sobre todo, 6.2 de la STS 154/2022 (reproducidos en la STS 178/2022), hasta el punto de que en este último fundamento se dice, entre otras cosas: *«La cuestión, en general y respecto de su proyección en supuestos de devolución de ingresos indebidos por concurrir causa de nulidad de pleno derecho del art. 217, ya ha sido resuelta por este Tribunal Supremo. Procede exponer la misma y analizar su proyección sobre el caso concreto, esto es, art. 221.3 por concurrir causa de revocación por infracción manifiesta de la Ley»*.

Hace por tanto especial hincapié el Tribunal Supremo, aunque solo tangencialmente venga al caso, en su rotundo criterio de que una liquidación tributaria firme, girada en base a una disposición que es declarada posteriormente inconstitucional por el Tribunal de Garantías, no incurre en ningún supuesto de nulidad de pleno derecho de los estipulados en el artículo 217 de la LGT<sup>7</sup>. Este sobredimensionado protagonismo que se concede a esa doctrina, ligándola a la suerte que deben correr los pronunciamientos de revocación enjuiciados, pudiera explicarse ante el temor a la contradicción –o, al menos, a la paradoja evidente– que supondría la obtención de un resultado favorable, consistente en la declaración de nulidad de las liquidaciones, por el cauce de la revocación, cuando no

---

7 No es posible entrar ahora –por la enjundia y entidad de esta cuestión, distinta del tema que nos ocupa– a analizar a fondo dicha doctrina. Apuntaré no obstante que me alinee en aquel sector doctrinal que defiende que los actos de liquidación tributaria sustentados en una norma declarada inconstitucional debieran ser considerados nulos de pleno Derecho. El aptdo. g) del art. 217 LGT, que apela a que la nulidad absoluta puede ser establecida expresamente en un precepto con rango legal, junto con el art. 39.1 LOTC 2/1979, según el cual la declaración de inconstitucionalidad de una norma determina su nulidad (de carácter *ex tunc*, como se reconoce pacíficamente), justifican la nulidad radical de toda liquidación girada al amparo de una ley expresamente anulada, pues dicha nulidad explícita conlleva indefectiblemente la correlativa nulidad de los actos dictados a su amparo. Sin ley habilitante cualquier obligación *ex lege*, como las tributarias, queda privada de título que la sustente. La ausencia de procedimiento, o el incumplimiento completo de las reglas fijadas para la formación de voluntad de los órganos colegidos, comportan la nulidad absoluta, y no otra suerte puede merecer la inexistencia de título legal cuando de determinar y cobrar una deuda tributaria se trata. Una exacción tributaria sin ley de cobertura es además un acto de contenido jurídicamente imposible en un Estado de Derecho donde se respete el art. 9.3 CE y supone un acto expreso contrario al ordenamiento

ha podido alcanzarse dicho resultado por la vía de la nulidad de pleno derecho. Es tanto como admitir que el vicio de un acto dictado al amparo de una norma inconstitucional es de mera anulabilidad, esto es, de segundo rango, y no se encuadra –por decirlo en los términos del propio TS– entre las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico que integran los casos de nulidad de pleno derecho.

Da toda la impresión de que el fallo denegatorio de la revocación que se dicta en las SSTs 154/2022 y 178/2022 tiene mucho que ver con estos antecedentes relativos a la suerte que corrieron las acciones de nulidad de pleno derecho enjuiciadas en recursos precedentes. Y es más que probable también que el Tribunal Supremo, desligado de las ataduras que condicionaban la decisión a adoptar en los casos de liquidaciones del IIVTNU (a la vista de la doctrina sentada respecto a revisiones amparadas en el artículo 217 de la LGT), haya podido en la STS 279/2022 dictar una decisión de signo contrario, confirmando el acuerdo de revocación referido a la liquidación de un tributo, como el ICIO, en que no existían premisas o antecedentes semejantes (no se olvide que la deliberación de los tres recursos de casación se produjo el mismo día 1 de febrero de 2022).

#### 4.3. La apelación a la seguridad jurídica

El tercero de los elementos que incide en las sentencias objeto de comentario es el principio de seguridad jurídica, al que acuden sobre todo las SSTs 154/2022 y 178/2022 (FFJJ 6 en ambas) para, con base en la revisión de actos nulos de pleno derecho, pero extrapolándolo a la revocación, destacar que tales procedimientos «sacrifica(n) la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados «con talante restrictivo»». Y de nuevo acuden a la seguridad jurídica (FFJJ 7) para precisar que «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».

También las Administraciones recurrentes, y el Ministerio Fiscal, invocan la seguridad jurídica, aunque en este caso con el único e indisimulado propósito de retener y apropiarse impudicamente de unos ingresos carentes de título jurídico alguno, puesto que se sustentan en una norma inconstitucional y nula.

---

mediante el que la Administración tributaria adquiere derechos económicos, pese a carecer de los requisitos esenciales para su consecución, lo que tiene pleno encaje en los apdos. c) y f) del art. 217 LGT (no alcanzo a entender qué razón puede existir para que el TS únicamente reconozca esta última tacha de nulidad, como viene haciendo con asiduidad, cuando el derecho o la facultad lo adquieren, sin requisitos, los administrados –en detrimento de éstos– y en cambio no la contemple –de forma que no puede calificarse de restrictiva, sino de abiertamente discriminatoria e injustificada– si el derecho carente de requisitos esenciales beneficia a la Administración, que se habrá prevalido además de las ventajas adicionales que le confieren los principios de ejecutoriedad y autotutela). Frente a este planteamiento crítico, la reciente STS 1665/2022, de 16 de diciembre (ponente Dña. Esperanza Córdoba Castroverde) expresa con claridad –aunque no compartamos su tesis– los argumentos para negar la nulidad de pleno derecho invocada (FFJJ 4 y 5).

No comparto en absoluto esta visión limitada y parcial de la seguridad jurídica. Para empezar, ya es discutible que en la pugna que plantea el Tribunal Supremo entre justicia y seguridad jurídica prevalezca esa pretendida seguridad jurídica frente a la justicia. Acudir a la seguridad para perpetuar la injusticia no parece la mejor manera de preservar los criterios de previsibilidad y certeza en la aplicación del ordenamiento jurídico, ínsitos a este principio jurídico.

Esa concepción de la seguridad jurídica pugna además con una de las derivaciones o inferencias que del mismo principio se desprenden, como es la noción de confianza legítima. Confianza legítima en los legisladores y en la actividad normativa de las Administraciones, que comporta partir de la base de que las leyes y productos normativos que se aprueban son, en principio, acordes a Derecho y compatibles con las reglas superiores del ordenamiento jurídico, razón por la cual los ciudadanos y el conjunto de los poderes públicos deben ajustar sus conductas a lo que establezcan tales disposiciones generales.

Ese principio de confianza legítima no se acomoda a una interpretación restrictiva de los supuestos legales que habilitan a promover con éxito un procedimiento de revisión de actos firmes. El debilitamiento excesivo de estas vías de corrección de los actos administrativos ilegales (convirtiéndolas en ineficaces, cuando no en completamente estériles) impone la carga de impugnar en plazo, precautoriamente, toda suerte de liquidaciones (o cuando menos aquellas que se dictan en aplicación de una norma de reciente aprobación –que dada la gran variabilidad de la legislación fiscal serán una elevada parte de las mismas–), ante la eventualidad de que pueda en el futuro decretarse la nulidad de la ley aplicada, o incluso consolidarse una interpretación de la misma contraria a la que, con efectos más gravosos, vinieran realizando las Administraciones tributarias. Con los plazos en que a día de hoy vienen resolviendo las reclamaciones los Tribunales Económico-Administrativos, un planteamiento de este tipo, convenientemente gestionado, es factible y tiene visos de mantener viva la impugnación en vía administrativa durante un muy prolongado lapso de tiempo, a la espera de que se confirme o no la validez de la norma.

Sin embargo, no parece que esta alternativa, única que se ofrece a los particulares para no verse privados de recuperar lo indebidamente pagado, sea la que mejor proteja la seguridad jurídica. Al aumento exponencial de la conflictividad que conlleva, habría que añadir las diferencias, de signo discriminatorio, que el obligado recurso a esa praxis (por ausencia de otras vías) genera también. Esa capacidad de impugnación generalizada no ofrece ninguna dificultad en el caso de grandes contribuyentes que disponen de medios materiales y, por lo general, de asesoramiento cualificado y directo para llevar a cabo esa práctica. Resulta por el contrario impensable y fuera por completo de la realidad suponer que el común de los ciudadanos –tanto más cuanto menor sea su nivel económico y la posibilidad de recibir un asesoramiento inmediato y adecuado– pueden reaccionar en el perentorio plazo de un mes para postular en ese breve lapso la nulidad de la regulación aplicada y, con ello, la restitución de lo indebidamente pagado (cotéjese ese plazo con el que de ordinario utilizan el Tribunal Constitucional y los órganos judiciales para dictaminar sobre la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas jurídicas). Los contribuyentes, y en especial los que disponen de menos recursos económicos, quedan inermes y se hace

difícil concebir que esa indefensión de *facto* –real y que procede del *status quo* descrito– surja en nombre de la seguridad jurídica.

Aunque el debate sobre esa concepción de la seguridad jurídica, como se aprecia, puede dar lugar a múltiples consideraciones, que nos alejarían en exceso de la cuestión central a la que se dedica el presente estudio, merece la pena aludir brevemente a un par de aspectos adicionales.

En primer lugar, no cabe prescindir ni desentenderse de una cuestión, por lo demás esencial y obvia, como es la estricta naturaleza *ex lege* de las obligaciones tributarias, conforme a la cual se requiere imperativamente que los tributos sean establecidos mediante ley. Según tiene declarado con reiteración el propio Tribunal Supremo, las declaraciones de inconstitucionalidad tienen «*eficacia «ex tunc», que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, «tanquam non esset», como si no hubiera existido nunca*» (entre otras muchas, STS 435/2020, de 5 de mayo –FJ 1.6–), de manera que no hay, en estos supuestos, soporte jurídico que dé cobertura alguna a las percepciones dinerarias obtenidas en virtud de una ley tributaria declarada inconstitucional. La carencia de ley implica, por tanto, la ausencia de título que legitime la percepción del ingreso tributario obtenido. Se trata de una exacción que, aunque con apariencia de legal, se produce en realidad por mera vía de hecho, dando lugar a que las Administraciones tributarias retengan y se apropien indebidamente, en estos casos, de ingresos que no les pertenecen, y que no tenían derecho a exigir, pues la ausencia de ley habilitante implica la inexistencia del título, tan solo aparente, que en origen legitimó la liquidación practicada. El contribuyente afectado asiste impotente a una pérdida patrimonial injusta, paralela al enriquecimiento del mismo tenor que logra la Administración. Pugna con la misma noción de seguridad jurídica que no existan mecanismos eficaces y sencillos para restituir los ingresos tributarios obtenidos sin protección legal, y que los establecidos sean objeto de una interpretación rígidamente restrictiva.

Se constata tras lo expuesto que nos hallamos ante una interpretación de la seguridad jurídica, en perjuicio del administrado, que no solo se realiza con preterición, como hemos visto antes, del valor de la justicia, sino también en detrimento del principio de reserva de ley tributaria, que cede y queda relegado ante esa visión de la seguridad. Podríamos concluir del estado de cosas descrito que la exacción de tributos debe realizarse con escrupuloso sometimiento al principio de legalidad tributaria, salvo cuando la ley reguladora del tributo es inconstitucional y nula, puesto que en ese caso la inexistencia de norma aplicable, en contra de lo que el principio exige, no impide a la Administración retener y hacer suyo lo indebidamente cobrado, ante la ausencia de cauces efectivos para su devolución. No hace falta decir que con esta situación el Ejecutivo, con el apoyo de las cámaras legislativas, dispone de un extraordinario incentivo para no actuar con el rigor en la producción normativa y la sumisión a la Constitución que le resultan exigibles, aprobando de esta forma normas que de antemano se sabe que cuentan con una alta probabilidad de ser declaradas inconstitucionales, ante la carencia de efectos negativos de cualquier índole que esa práctica inaceptable conlleva. De nuevo no parece la mejor forma de estimular y proteger

el respeto a la seguridad jurídica y a la posición preeminente que a la misma se concede.

Corolario de la situación descrita es que, además del valor de la justicia, también el principio de reserva de ley o de legalidad tributaria cede y decae ante la concepción de la seguridad jurídica que mantiene la jurisprudencia objeto de comentario.

Por último, cabe añadir, en segundo lugar, que se advierte una palpable distancia con el trato que, tanto el legislador como la jurisprudencia, conceden a esa misma dimensión de la seguridad, entendida como certidumbre e inmovilidad de los actos tributarios, cuando el principio se proyecta sobre las actuaciones de las Haciendas públicas. En dicho ámbito no hay empacho alguno en perpetuar *sine die* las potestades y la capacidad de la Administración de mantener vivas y susceptibles de modificación las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sin que, al parecer, la seguridad jurídica adquiera aquí ningún protagonismo. Figuras y supuestos tales como el régimen de las obligaciones conexas; la doctrina del «doble tiro» o –según se enfoque– de proscripción del «tiro único»; la concesión a la comprobación del carácter de potestad autónoma y, ligado a ello, el reconocimiento de la capacidad omnímoda de examinar conductas relativas a obligaciones prescritas a fin de que surtan efectos en obligaciones posteriores no afectadas por la prescripción; la ampliación y, sobre todo, el encadenamiento sucesivo de supuestos de responsabilidad tributaria, que permiten enlazar, y también superponer, reclamaciones de pago por tiempo indefinido; el carácter provisional y, por tanto, rectificable de la inmensa mayoría de las liquidaciones tributarias; y, probablemente, otras situaciones de signo coincidente que en esta espontánea relación olvido, autorizan a decir que, a diferencia de lo que sucede con los particulares, cuando es la Administración tributaria la que pretende alterar en su favor los contenidos de una determinada obligación tributaria, los factores de estabilidad y certeza, y, en definitiva, la seguridad jurídica, quedan arrinconados y dejan de tenerse en consideración.

Ciertamente, se esgrime a este propósito la necesidad de prevenir y erradicar el fraude fiscal. Es, sin duda, un objetivo ineludible y prioritario. Mas, con todo, no es más que una concreción o especificación del principio de eficacia que preconizan para la actuación administrativa tanto el artículo 103.1 de la Constitución como el artículo 3.2 de la LGT. La eficacia, sin embargo, es una directriz instrumental y complementaria, que se vincula aquí además a la consecución de un objetivo sumamente genérico, difuso e inconcreto, como el combate al fraude fiscal, dentro del cual tiene encaje cualquier actuación tributaria, desde la recepción y supervisión de una autoliquidación, la realización de todo tipo de actividad comprobadora, hasta el ejercicio de una acción penal, pues cualquier tarea de aplicación de los tributos produce el efecto objetivo de hacer valer la legalidad tributaria y, en consecuencia, contribuye a evitar el fraude. La lucha contra el fraude fiscal se convierte así en un mantra protector y omnicomprendensivo que parece legitimar cualquier conducta de las Administraciones tributarias, de tal forma que la seguridad jurídica, entendida en esta dimensión de defensa a ultranza de la inamovilidad de los actos administrativos, quiebra y pierde su prevalencia cuando de combatir el fraude se trata, facultando la revisión de resoluciones previas para sustituirlas por otras que impliquen un mayor

gravamen. El resultado, consistente en atemperar o modular la antedicha concepción de la seguridad jurídica, que no se logra en atención a criterios de justicia o al principio de reserva de ley tributaria, cuando se pretende privar de eficacia a actos ilegales y sustentados en una ley inconstitucional, se obtiene, en cambio, con suma facilidad en virtud de una apelación genérica al objetivo de erradicar el fraude fiscal, si de lo que se trata es de modificar un acto tributario y sustituirlo por otro que implique un mayor gravamen.

Un reflejo directo de que estas últimas disquisiciones sobre la disparidad de tratamiento que se concede a la seguridad jurídica, legislativa y judicialmente, según el destinatario de la protección que el principio otorga sea la Administración o los obligados tributarios, se advierte con toda nitidez en los asuntos coincidentes que son resueltos en las SSTS 154/2022 y 178/2022. En ambos recursos el Tribunal Supremo no duda en sentar la jurisprudencia de que las liquidaciones tributarias firmes giradas por el IMIVTNU antes de que el Tribunal Constitucional declarase la inconstitucionalidad de la regulación del tributo no incurrir en un supuesto de infracción manifiesta de la ley, por lo que se desestima la existencia de ese motivo de revocación, al igual que ya se había rechazado en sentencias anteriores que liquidaciones semejantes padeciesen vicios constitutivos de nulidad de pleno derecho. El Tribunal Supremo, en suma, niega la revisión de liquidaciones firmes giradas al amparo de una norma inconstitucional.

Sin embargo, no cabe albergar duda alguna de que todas las liquidaciones del IMIVTNU enjuiciadas son, con arreglo a la LGT y a la normativa concordante, de naturaleza provisional, de manera que al tiempo que los interesados promovieron, sin éxito, la anulación de los actos de liquidación y la devolución de las deudas ingresadas, las Corporaciones locales exaccionantes mantenían incólume aún la potestad de anular, en atención a cualquier deficiencia, por nimia que fuese, la liquidación practicada, para expedir en su lugar una nueva liquidación sustitutiva, bien definitiva, bien –incluso– nuevamente provisional. Frente a las amplísimas capacidades revisoras de las que dispone la Administración en su favor, a los obligados tributarios no se les ha reconocido el derecho a anular los actos tributarios firmes de carácter lesivo ni siquiera cuando la ley aplicada es declarada inconstitucional y nula.

Discrepo, en definitiva, de esa lectura reduccionista y sesgada que se efectúa del principio de seguridad jurídica, centrada en la defensa a ultranza de la inamovilidad de los actos tributarios de gravamen expedidos por cualquier Hacienda pública. A mi juicio padece y se incumple la propia seguridad jurídica cuando la inamovilidad se mantiene a costa de la justicia y, muy especialmente, del ineludible respeto al principio de legalidad. De ningún modo pueden convertirse planteamientos sobre la seguridad jurídica como el que se denuncia en soporte sólido para sentar doctrina sobre la revocación tributaria.

## **5. Análisis de la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo**

Las consideraciones anteriores, imprescindibles para desentrañar las bases sobre las que el Tribunal Supremo asienta sus resoluciones, permiten aden-

trarse ya en el análisis directo de la doctrina que se establece en las sentencias objeto de comentario. A continuación, abordamos de forma separada los diferentes contenidos de dicha doctrina.

## 5.1. Doctrina sobre aspectos procedimentales

---

### 5.1.1. Reconocimiento de acción a los particulares, para instar la devolución de ingresos por el cauce de la revocación

Como ya sabemos, las SSTs 154/2022, 178/2022 y 279/2022 reconocen la existencia de acción a los particulares para instar la devolución de ingresos indebidos por el cauce de la revocación, y declaran también la plena jurisdicción de Juzgados y Tribunales para conocer de tal solicitud de devolución y decidir sobre la concurrencia o no de los motivos tasados de fondo que al objeto de acordar la revocación se requieren.

Hemos visto también previamente que, frente a la amplitud de la cuestión con interés casacional fijada por la Sección Primera de la Sala al admitir los recursos de casación, que la refiere a cualquier procedimiento tributario de revocación, las sentencias dictadas acotan el problema sobre el que sentar criterio y lo restringen a los casos en que la revocación va ligada a una solicitud de devolución de ingresos indebidos procedentes de un acto o liquidación firme. Del mismo modo, ha sido comentada ya la incidencia que cara a esa reducción ha podido tener la negativa del Pleno de la Sala Tercera a avocar para sí la resolución de la cuestión con interés casacional establecida en su día. Nos remitimos, por tanto, a lo comentado con anterioridad respecto a tales asuntos.

Dos son los temas, tras este recordatorio, que van a centrar la atención en este momento. De un lado, la propia decisión adoptada, y los fundamentos de la misma. De otro lado, la determinación de las consecuencias que cabe extraer del hecho de que el Tribunal haya declinado pronunciarse sobre la revocación tributaria estricta, cuando no se liga a una solicitud de devolución de ingresos.

Respecto al sentido del pronunciamiento, reconociendo a los interesados acción para promover un procedimiento de revocación como vía para obtener la devolución de ingresos indebidos, muestro mi plena adhesión al mismo, hasta el punto de que, por los motivos que en líneas posteriores se expondrán, entiendo que debiera también extenderse el mismo criterio a todo procedimiento de revocación, aunque resulte ajeno a la devolución de ingresos.

No obstante, cabe albergar alguna duda sobre el argumento, prácticamente único, que sustenta la decisión, consistente en considerar que la existencia de acción para promover la tramitación del procedimiento de revocación, en el supuesto contemplado en el artículo 221.3 LGT, tiene su fundamento en que ha de otorgarse primacía a la regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ante el cual la revocación tiene en este caso mero «*carácter instrumental*». Bajo esta premisa se concluye que, de conformidad con lo dispuesto en relación a la figura de la devolución de ingresos, el administrado dispone de un derecho subjetivo a la apertura del procedimiento, que se extiende al de

revocación cuando se acude a dicho cauce para procurar la restitución de un ingreso tributario ocasionado por un acto firme.

El argumento, sin embargo, no parece guardar correspondencia con lo que se dice en otros pasajes de las sentencias, donde se llega a afirmar que *«revocación y devolución de ingresos indebidos son dos procedimientos no solo distintos, sino incompatibles entre sí, de suerte que solo es factible o uno u otro, excepto que se dé el supuesto del art. 221.3 de la LGT, ... en cuyo caso «únicamente se podrá solicitar la devolución... instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión...»* (FJ2.3 de la STS 154/2022, reproducido en las dos posteriores), y se destaca también, asumiendo manifestaciones del Abogado del Estado, a las que la Sala concede el atributo de poseer claridad meridiana, que *«(e)n el presente caso, los interesados han instado el procedimiento de revocación con la finalidad de obtener la devolución de ingresos indebidos y debemos insistir en que la opción elegida por el obligado tributario no es indiferente y determina que hayan de respetarse los caracteres y requisitos propios de la institución»* (FJ2.4 de la STS 154/2022, también reproducido en las siguientes).

Estas expresiones conducen a entender que, aunque con el objetivo de obtener la devolución de lo ingresado, el procedimiento que en realidad se cursa es el señalado en el artículo 219 LGT. En cuanto a las exigencias materiales o de fondo no existe duda alguna al respecto, por cuanto el Tribunal insiste en que para acordar la devolución es preciso que se cumpla alguno de los supuestos tasados establecidos en dicho artículo. Y no solo ello, sino que también en el ámbito puramente formal o de procedimiento deben respetarse los postulados –sobre tramitación o sobre la competencia para resolver– propios de la revocación. Desde esta perspectiva, no deja de resultar llamativo que esa obligada sujeción a las reglas legales establecidas para la revocación ceda, única y exclusivamente, en cuanto al reconocimiento de que el interesado dispone de un derecho subjetivo a promover la revocación, que solo se reconoce explícitamente cuando ese procedimiento se insta con el objetivo de reclamar la devolución de un ingreso indebido, haciendo que prevalezca a este único propósito lo que dispone el artículo 221 de la LGT. El argumento de apoyarse en el artículo 221, y en el derecho que éste concede, es jurídicamente hábil, y se amolda a su vez al acotado alcance que el Tribunal Supremo ha conferido finalmente a la cuestión con interés casacional, pero ofrece dudas razonables sobre su solidez y congruencia.

Por otra parte, cabe preguntarse qué sucede, a raíz de estas sentencias, respecto a los procedimientos tributarios de revocación no ligados a una solicitud de devolución de ingresos indebidos. En una primera impresión, podría pensarse, *a sensu contrario*, que los particulares no disponen en tales supuestos de acción para promover el procedimiento. Así pudiera deducirse del mismo hecho de que la Sala haya distinguido entre la revocación pura y la que trae causa de una pretensión de devolución de ingresos –es evidente que de no apreciarse diferencias sería ociosa cualquier distinción entre ambas–, y también contribuye a esa conclusión el motivo que sustenta la doctrina dictada, puesto que si es la existencia de una solicitud de devolución de ingresos indebidos lo que jus-

tifica la atribución de un derecho subjetivo a los interesados, habría de concluirse que en ausencia de la misma no hay tal derecho.

Pese a lo expuesto, entiendo que esa inferencia no sería correcta. El Tribunal Supremo, deliberadamente, ha declinado pronunciarse sobre la revocación estricta, y por lo tanto cualquier interpretación que conduzca a considerar que de las sentencias objeto de comentario se deduce la emisión de jurisprudencia –aunque sea por vía indirecta– sobre esta otra cuestión, resultaría contraria a la explícita voluntad de la Sala Tercera. Tendrá que ser la propia Sala, ya sea en Pleno, si prospera en otro momento la frustrada pretensión de que asumiera el asunto, ya a través de la Sección Segunda, la que en el futuro siente jurisprudencia nítida al respecto. Entre tanto, no parece oportuno dar por supuesta la formación de doctrina en ningún sentido.

Ante tal situación, expreso mi opinión personal de que la balanza tendría que inclinarse igualmente en favor del reconocimiento de acción por lo que refiere a la revocación estricta contemplada en el artículo 219 LGT. En este sentido, las sentencias examinadas, después de hacer un recopilatorio de resoluciones anteriores sobre la materia, ya apuntan a que *«(l)a lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación»* (FJ 2.6)

Dicha afirmación, no obstante, se matiza de inmediato con una consideración añadida que sitúa el debate en el lugar adecuado:

*«(...) 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 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.»*

Ese oxímoron irreductible al que alude el Tribunal Supremo únicamente ofrece dos alternativas para resolver la contradicción: o bien se prima en su literalidad la referencia legal a que el procedimiento ha de iniciarse siempre de oficio, y en base a ella se rechaza que los particulares dispongan de un derecho subjetivo a promover la revocación, o bien se hace prevalecer el hecho de que el procedimiento especial se articula en beneficio exclusivo de los particulares, y se les reconoce, en consecuencia, la facultad de ejercitar la acción.

De ambas soluciones debiera descartarse, a mi entender, la primera de ellas, por las consecuencias que provoca, tanto *de facto* como *de iure*. La experiencia demuestra que las Administraciones públicas –todas sin excepción– son extraordinariamente renuentes a aperturar, sin que medie solicitud previa de los interesados (y también cuando existe petición de parte), un procedimiento tributario de revocación. Resultaría sin duda muy difícil obtener información fidedigna al respecto, pero no resulta descabellado aventurar que la mayor parte de ellas –por no decir todas– jamás ha ejercitado, en ausencia de petición previa, dicha potestad en los últimos tiempos<sup>8</sup>. La revocación tributaria únicamente opera, en la práctica cotidiana, a cobijo de un particular que la impulse. En esta tesitura, privar de acción al interesado para incoar el procedimiento supone la puntilla definitiva al instituto de la revocación tributaria, situándonos ante un panorama en el cual dicho procedimiento especial queda completamente preterido y privado de las garantías más elementales, al dejar inermes y sin protección a los promotores del mismo, lo que implica su desaparición *de facto*. No me cabe duda de que una interpretación del artículo 219 de la LGT que lo convierte en mera figura decorativa, carente de toda utilidad, hasta el punto de que provoca consecuencias equiparables a las que se obtendrían con la radical supresión de la norma, está muy lejos de ser acorde a la voluntad del legislador. Si ese hubiera sido el verdadero propósito legislativo, nada mejor que eliminar la disposición de inmediato, con lo que se evita cualquier tipo de equivoco y, en particular, la generación de falsas expectativas y la correlativa frustración que el establecimiento de un remedio jurídico inviable comporta.

En lógica consecuencia, la subsistencia de la revocación pasa inexorablemente por el reconocimiento de acción a los interesados para promoverla. Algunas de las afirmaciones de las sentencias analizadas –entre ellas las antes transcritas– parecen ir, aunque de manera no concluyente o definitiva, en esa dirección.

Hay, además, a mi juicio, una interpretación posible del artículo 219 que avalaría la existencia de ese derecho subjetivo, sobre la base de conceder a la mención que realiza la ley a la iniciación de oficio un significado radicalmente opuesto al que de manera generalizada se le viene otorgando, tanto judicialmente como también en estudios doctrinales. Desde este punto de vista, y en sintonía con lo que para la prescripción establece el artículo 69.2 LGT (en el que se establece taxativamente que «(l)a prescripción se aplicará de oficio...»), la alusión a la apertura de oficio de la revocación –incluso con la presencia del adverbio «*siempre*»–, no autoriza a excluir el derecho del interesado a promover la acción, sino que, muy al contrario, puede entenderse dirigida a imponer a la Administración un plus de obligatoriedad en orden a incoar el procedimiento. Lejos de toda discrecionalidad, la Administración tributaria quedaría legalmente compelida a iniciar «*siempre*» el procedimiento, en cuanto tenga constancia razonable o cierta de que un acto tributario de gravamen se encuentra incurso en alguno de los supuestos de revocación previstos en el artículo 219 LGT.

---

<sup>8</sup> Tampoco alteraría sustancialmente el panorama descrito la posible existencia de algún expediente de revocación ocasional y aislado, puesto que su propia excepcionalidad aumenta exponencialmente el riesgo de que una decisión revocatoria así adoptada pueda ser contraria al principio de igualdad, efecto explícitamente prohibido por el propio art. 219 LGT.

De igual modo que la Administración fiscal debe apreciar de oficio la prescripción, en beneficio de los obligados tributarios, ha de revocar también directamente, sin que medie solicitud del perjudicado, los actos tributarios lesivos o de gravamen cuando concurren las circunstancias que así lo exigen. Pero ello no debe obstar, en ninguno de ambos casos, a que la iniciativa pueda también partir del interesado. Nadie niega que el interesado disponga de acción para invocar la prescripción, cuando ésta no es apreciada de oficio, y tampoco habría que negar el derecho a promover la revocación, si la Administración, como sucede en la práctica totalidad de los casos, no toma de oficio la iniciativa. Dado que, a resultas de la prescripción, las Haciendas públicas han de anular y dejar sin efecto actos legales, por el mero hecho —aunque significativo— de haberlos dictado tardíamente, con más motivo han de estar obligadas a anular aquellos que nunca fueron ajustados a Derecho, sino que incurrieron ya en origen en los graves y patentes defectos contemplados en el indicado artículo 219 (incluso aunque sean circunstancias sobrevenidas las que pongan de manifiesto la ilegalidad cometida en origen y la improcedencia del acto). En ambos casos se protege la seguridad jurídica, y no hay razones para establecer distinciones ni restricciones al respecto.

Soy plenamente consciente de que la interpretación que propugno resulta contraria a la que de manera habitual —y casi unánime— se le ha dado al precepto, pero, pese a ello, considero que hay argumentos sólidos para defenderla. Es verdad que, en su dicción literal, el artículo 219 de la LGT no ordena la revocación con carácter imperativo, sino que únicamente estipula que la Administración tributaria «*podrá revocar*», pero tal expresión ha de considerarse una mera reminiscencia del antiguo artículo 154 de la LGT de 1963, cuando la revocación, como ya se ha dicho, tenía un alcance y unos fines distintos, y hasta opuestos, a los que ahora se le confieren. Una vez más cabe insistir en que la prevalencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, y el sometimiento pleno a la ley y al Derecho que impone a las Administraciones públicas el artículo 103.1 de la Carta Magna, constituyen mandatos ineludibles que obligan a revocar los actos tributarios lesivos o de gravamen en cuanto se den los presupuestos legales fijados a este propósito.

Refuerza además este planteamiento la propia debilidad de los argumentos que se esgrimen en defensa de la tesis que niega legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento de revocación. Puede acudirse, como fiel testimonio o expresión de dicha tesis, a la STS 302/2017, de 22 de febrero (ponente D. Rafael Fernández Valverde), en la cual se desgranar con claridad las razones que dan sustento a dicha posición<sup>9</sup>.

Además de marcar distancias con el derecho de petición, dos son los motivos principales que se esgrimen a tal fin en dicha sentencia. En primer lugar, se hace referencia a la enmienda que el Grupo Parlamentario Catalán presentó al artículo 219 del Proyecto de la Ley General Tributaria —enmienda 317— en la que

---

9 En el FJ 3 de esa STS 302/2017 se concluye: «*Por ello, debemos entender que el artículo 219 de la Ley General Tributaria no reconoce legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración acusará recibo, y sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento.*»

se proponía que el texto legal incorporase una referencia expresa a la iniciación del procedimiento a instancia de parte, deduciéndose que el rechazo de la enmienda demuestra y refuerza la voluntad del legislador de excluir esa opción.

Sin embargo, aun siendo una inferencia razonable, no puede considerarse categórica, puesto que no consta en los Diarios de Sesiones de las Cortes –ni en los del Congreso ni en los del Senado– ninguna intervención o explicación que exprese las causas concretas del rechazo, por lo que, ante dicho silencio, no cabe descartar que pudiera haber obedecido a otros motivos distintos (por ejemplo, a pactos o transacciones entre los grupos parlamentarios mediante los que se acuerdan enmiendas o correcciones en algunos preceptos, a cambio de que decaigan o se voten negativamente las demás, sin que ello implique un rechazo explícito y consciente a los fines que perseguían las mismas).

Por otra parte, no puede desconocerse que en el anteproyecto de la reforma de la LGT que cristalizó en la Ley 34/2015, de 15 de septiembre, se incluyó un artículo 219 bis en el que se contemplaba un nuevo supuesto de revocación del siguiente tenor: «*La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa*»<sup>10</sup>.

Aunque esa modificación no pasó el filtro del Consejo de Estado, en cuyo Dictamen (Dictamen 130/2015, publicado en el BOE de 22 de septiembre de 2015) el Alto Órgano Consultivo censuró las graves imperfecciones técnicas en que incurría la redacción del anteproyecto<sup>11</sup>, dicha iniciativa constituye una muestra palpable de la voluntad de otorgar un mayor alcance y protagonismo a la revocación tributaria, en cuyo seno quiso imponerse de forma imperativa («*revocará*» decía el anteproyecto) la revisión de todo acto perjudicial sustentado en una norma inconstitucional o ilegal. Por tanto, hay también antecedentes que permiten no permanecer anclado en una concepción que constriñe al máximo el significado de la revocación tributaria, cuando se detecta un propósito claro, al menos desde el Ejecutivo entonces gobernante, de promover un cambio legislativo al objeto de ampliar la dimensión de ese procedimiento especial. Cierto que la iniciativa legislativa no prosperó, pero es indudable que el mero hecho de plantearla denota una visión de la revocación tributaria que no concuerda con la interpretación reductora que todavía se mantiene de forma monolítica en la actualidad, sino que abre la puerta a otras posibles lecturas de la revocación. La presentación por los mismos poderes públicos de iniciativas y de planteamientos tendentes a ampliar el alcance de la revocación, a través de una reforma

---

10 Ese art. 219 bis del Anteproyecto, compuesto de siete apartados, indicaba a continuación «*La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el art. 120.4 de esta ley*».

11 Reclamaba el Consejo de Estado una visión de conjunto y una mayor precisión en el tratamiento legal de la figura que pretendía introducirse, y destaca que «*debería ceñirse la regulación del artículo 219 bis a prever un nuevo supuesto de revisión, y no a hacer pasar por él toda regulación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito tributario.*» El Dictamen centra buena parte de sus comentarios a censurar esa unificación o concentración de la revisión de oficio y de la responsabilidad patrimonial que el anteproyecto perseguía.

legal o por vía interpretativa, no debe ser ignorada, puesto que contribuye a conocer la línea por la que se pretende que discurra dicha técnica revisora en la órbita tributaria.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo se ha apoyado también en la jurisprudencia de la Sala en relación al artículo 154 de la LGT de 1963 para mantener que, al igual que en aquella época, tampoco la regulación del actual artículo 219 concede legitimación a los particulares. Ya he señalado en un momento anterior las relevantes diferencias existentes entre una regulación y otra, que no se limitan a cuestiones formales ni de simple contenido, sino que alcanzan también a los fines u objetivos últimos que dieron lugar al establecimiento de cada uno de los regímenes legales, lo que, en mi opinión, impide extrapolar mecánicamente y sin mayores explicaciones la jurisprudencia recaída sobre la LGT de 1963 a la normativa sobre la revocación ahora en vigor. A lo razonado en líneas precedentes sobre el particular nos remitimos.

Puede concluirse, al hilo de lo expuesto, que la subsistencia y operatividad de la revocación pasa inexorablemente por el reconocimiento de acción a los particulares para la incoación del procedimiento. El mandato constitucional de pleno sometimiento a la Ley y al Derecho que impone a la Administración el artículo 103.1 de la Carta Magna impide que ésta, negándose a tramitar el procedimiento cuando existen evidencias o claros indicios de que concurren algunos de los supuestos fijados en el artículo 219.1 de la LGT, se apropie de ingresos que no le pertenecen, reteniendo y haciendo suyas exacciones que carecen de la necesaria cobertura legal y negándose arbitrariamente a reconocer la nulidad de los actos de gravamen dictados.

### 5.1.2. Potestad del órgano judicial de pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación

El Tribunal Supremo ha declarado a este respecto que *«la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3, conforme a los principios de plenitud (de) 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»* (FJ3 de la STS 154/2022, reproducido en la STS 178/2022). En congruencia con dicha posición, el Alto Tribunal ha entrado en las tres sentencias examinadas a resolver sobre la procedencia o no de la revocación debatida, como hicieron también previamente las resoluciones impugnadas en casación, pese a que la Administración concernida en los dos primeros recursos había inadmitido las solicitudes de revocación presentadas, declinando dictar pronunciamientos de fondo sobre las mismas.

La doctrina jurisprudencial transcrita se dicta, como se aprecia, con invocación expresa de los principios de plenitud de jurisdicción y de tutela judicial efectiva, a los que podría haberse agregado también el de economía procesal. Y merece destacarse además que se dota al criterio fijado de alcance general, con

el único matiz de que la potestad para pronunciarse tan solo decae, por imposibilidad de ejercitarla, cuando el órgano judicial no posea los datos que permitan hacerla efectiva. De no existir tal impedimento, el órgano judicial, más allá de una potestad, tiene asignada por mor de esta jurisprudencia una verdadera obligación procesal de pronunciarse, de carácter ineludible, por cuanto el respeto a los antedichos principios de plenitud jurisdiccional y, sobre todo, de tutela judicial efectiva –en su dimensión de derecho fundamental– así lo impone. No hay, por tanto, discrecionalidad alguna que libere de ejercitar escrupulosamente, si existen datos, esa llamada potestad de pronunciarse.

Por otra parte, la dimensión general que el Tribunal Supremo concede a esta doctrina tiene también la virtud de poner de manifiesto que la revocación, en materia tributaria, y a día de hoy, ha de considerarse una potestad administrativa plenamente reglada, sometida a estrictos criterios de legalidad, y en la que ya no tiene cabida alguna cualquier resolución del procedimiento dictada en atención a razones de mera oportunidad o conveniencia –por mucho que, como ya se ha visto, en algunos pasajes de sus sentencias el Tribunal Supremo no abandone del todo esa vieja concepción–. La admisión, en sentido contrario, de que subsisten en la actualidad motivos de oportunidad y discrecionales que permiten determinar el signo de la resolución –aunque se diga que se trata de una discrecionalidad técnica, en la que inciden también elementos reglados–, no permitiría ni haría factible atribuir a los órganos judiciales la potestad-obligación de pronunciarse que el Tribunal Supremo establece con alcance general. No se olvide que la apreciación o valoración de tales circunstancias discrecionales pertenece, con toda evidencia, a la Administración, y los Juzgados y Tribunales no pueden, por tanto, sustituir a los órganos administrativos ni subrogarse en su posición para imponer su criterio sobre aquellos aspectos discrecionales con influencia en la decisión. El reconocimiento de que perduran en la revocación elementos de oportunidad y discrecionales es incompatible con la doctrina jurisprudencial de que los órganos judiciales están obligados, si disponen de los datos necesarios, a pronunciarse sobre la pertinencia o no de la revocación interesada.

En mi opinión los dos aspectos antedichos (la obligación de los órganos judiciales de pronunciarse sobre el fondo cuando dispongan de los elementos para ello, y su corolario de que tal criterio aboca a considerar que la revocación no puede acordarse por razones discrecionales o de mera oportunidad, sino exclusivamente cuando concurren determinados supuestos de ilegalidad) implican un apreciable avance en aras de dotar a la revocación de la significación jurídica y de la repercusión práctica que su regulación legal permite atribuirle. Es de advertir, sin embargo, una cierta contradicción o incongruencia cuando, de un lado, se apuesta por una concepción más actualizada de la revocación, que arrumba con las posiciones que la consideraban una prerrogativa discrecional y llegaban a negar incluso la revisión judicial de su ejercicio, y, de otro lado, se consideran subsistentes todavía algunos vestigios de esa vieja concepción, como el de propugnar una interpretación fuertemente restrictiva de su alcance, que parte de la época en la que la revocación estaba diseñada en esencia para sustituir actos firmes por otros que, en perjuicio de los administrados, supusieran un mayor gravamen.

## 5.2. Resoluciones de fondo de las sentencias examinadas

---

### 5.2.1. La declaración de inexistencia de infracción manifiesta de la ley contenida en las SSTs 154/2022 y 178/2022. Aspectos críticos

Coinciden ambas SSTs 154/2022 y 178/2022, como ya sabemos, en que la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU no comporta que los actos firmes de liquidación del impuesto municipal cuestionados incurran en infracción manifiesta de la ley. Las sentencias rechazan, por tanto, la causa de revocación apreciada por los respectivos Juzgados de instancia (los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo nº 3 y nº 6 de Valencia), a raíz de la STC 59/2017, de 11 de mayo (a la que han seguido, como recuerda el propio Tribunal Supremo en el FJ6 de ambas sentencias, las SSTC 126/2019 y 182/2021).

Vaya por delante que era en verdad altamente improbable que el Tribunal Supremo fuera a dictar un pronunciamiento de fondo distinto. En primer lugar, porque, conforme ha sido ya anticipado, la decisión venía condicionada por el criterio jurisprudencial sentado previamente, en relación al ejercicio de acciones de revisión por nulidad de pleno derecho, planteadas frente a liquidaciones del IIVTNU que se giraron también en aplicación de la norma declarada inconstitucional. Jurisprudencia en cuya virtud se fija la doctrina de que en tales supuestos no concurre ninguna causa de nulidad de pleno derecho de las establecidas en el artículo 217 LGT. El Tribunal Supremo apela directamente a esa doctrina, y no cabía suponer, por tanto, que se logre por el cauce de la revocación, previsto para defectos de mera anulabilidad –aunque cualificados–, lo que no se alcanzaba a través de la nulidad de pleno derecho, puesto que ello hubiera significado degradar de manera muy difícilmente justificable la naturaleza de la deficiencia achacable a los actos dictados a cobijo de una norma inconstitucional.

En segundo lugar, porque el Tribunal Supremo hace referencia explícita a la STC 182/2021, para dejar constancia de los términos sumamente restrictivos en que ésta concreta los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que emite sobre la regulación del IIVTNU. El Tribunal de Garantías parte del criterio, que ya se ha convertido en habitual cuando se examinan leyes tributarias, de que su inconstitucionalidad no permite revisar los actos de aplicación de la norma que hayan devenido firmes. La particularidad estriba en que esa sentencia lleva hasta el extremo dicho criterio limitativo, entendiendo como situaciones consolidadas todas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre de 2021, no el día de su publicación<sup>12</sup>. Es verdad que se alude a esta decisión del Tribunal de Garantías «(c)omo dato más anecdótico que relevante», más pese al confesado carácter «*obiter dicta*» de la referencia, su propia condición prescindible o superflua denota que la mención no es accidental, sino que sirve a los fines de reforzar el apoyo a los fallos desestimatorios dictados.

---

<sup>12</sup> Resulta inconcebible la extrema facilidad y frecuencia con la que el Tribunal Constitucional se sitúa extramuros y por encima del ordenamiento jurídico, al que no se considera vinculado. En esta oportunidad vulnera normas jurídicas básicas, como las que establecen los plazos de impugnación

Bajo esas coordenadas, el sentido del pronunciamiento estaba en buena medida cantado. Sin embargo, no comparto las razones que se aducen en sustento del mismo.

Dicen ambas sentencias (FJ7 de éstas) que *«resulta evidente que no tiene amparo jurídico la declaración de infracción manifiesta de la Ley, como motivo de revocación, sobre la base de la STC 59/17»*, y apoyan tal conclusión en tres razones.

Conforme a la primera de ellas, *«la tesis desarrollada en la sentencia de instancia resultaría errónea, desde el punto y hora que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia, en su caso, tendrían efectos ex tunc, cuando la revocación –aun cuando su regulación normativa en nuestro ordenamiento presenta bases dogmáticas ciertamente imprecisas– tiene como presupuesto la previa existencia de un acto válido en origen –recordemos la clásica distinción cuando afirma que la anulación es la eliminación de un acto jurídico inválido del mundo del Derecho, mientras que la revocación no supone un acto inválido, sino válido–.»*

Se introduce el Tribunal Supremo con dicho planteamiento, de forma innecesaria y poco prudente, en un terreno pantanoso y nada fructífero, del que parece desprenderse que, según la Sala, la revocación, en sentido jurídico y/o semántico, tan solo puede ser instada con éxito en aquellos casos en los que el acto frente al que se promueve era jurídicamente válido en origen. A partir de ahí se colige que, habida cuenta que la sentencia del Tribunal de Garantías declarativa de la inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc*, la invalidez y nulidad del acto de aplicación es originaria, de modo que no cabría articular su anulación a través del procedimiento de revocación. Causa extrema perplejidad y sería preocupación tal postura, porque, de llevarse hasta sus naturales y últimas consecuencias, eliminaría de raíz la viabilidad del procedimiento de revocación en la inmensa mayoría de las ocasiones: todas aquellas en que la nulidad del

---

de los actos administrativos o el momento en que surten efectos las resoluciones del propio Tribunal, despreciando e ignorando sus consecuencias –en su literalidad la limitación de efectos es de tal calibre que impide reaccionar frente a aquellas liquidaciones que a 26 de octubre de 2021 se encontraban todavía dentro del plazo legal de un mes para ser recurridas, dado que se prohíbe sustentar su impugnación en la inconstitucionalidad de la norma aplicada–. No es, tristemente, una situación excepcional, ya que el Tribunal de Garantías nos tiene acostumbrados a colocarse en esa zona de exclusión. No en vano ostenta el dudoso honor de ser el órgano que comete, porcentualmente, el mayor número de violaciones de la Constitución, puesto que tal situación sucede cada vez que inadmite alguno de los múltiples recursos de amparo que recibe con la simple expedición de una rituaría providencia preconfigurada que incumple groseramente su propia doctrina constitucional sobre el ineludible deber de motivación que concierne a todos los poderes públicos sin excepción, ya sean de naturaleza administrativa, judicial, o de cualquier otra índole. Pero es precisamente la habitualidad de la conducta, que normaliza y convierte en ordinario el incumplimiento de la Constitución y las leyes (el art. 9.1 de la CE señala que *«los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»*), lo más preocupante de la situación, ante el riesgo añadido de que el problema pueda extenderse y adquirir alcance generalizado. Merece advertirse, en este sentido, que la Sala Tercera del Tribunal Supremo está comenzando ya, en las resoluciones de inadmisión de recursos de casación, a emular al Tribunal de Garantías y a asumir como propias las nocivas prácticas que se denuncian. Que el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, máximos garantes de la Constitución y las leyes, desarrollen de manera regular o cotidiana pautas de actuación de dicho tenor, situándose al margen y por encima de la Carta Magna, pone en entredicho la efectiva vigencia del Estado de Derecho.

acto es originaria, y no se produce, por tanto, de forma sobrevenida, como, acogiéndose a un «*punto de vista dogmático*», requiere el Tribunal Supremo.

Ese planteamiento, además, retoma la senda de la discrecionalidad y reabre otra vez la puerta a la Administración para que, por motivos de mera oportunidad, revoque actos válidos, situación incompatible y que entra en contradicción irresoluble con la doctrina principal sentada en ambas sentencias, según la cual los interesados poseen acción para solicitar el inicio del procedimiento y el órgano judicial tiene potestad de pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento. Como ya se ha dicho, el órgano judicial no puede sustituir a la Administración cuando la decisión depende de elementos discrecionales o de oportunidad que solo a esta última corresponde ponderar, y que son los únicos que podrían permitir la revocación de actos jurídicamente válidos.

No comparto, por tanto, este razonamiento de las sentencias 154/2022 y 178/2022, que ni desde una vertiente jurídica –puesto que lo lógico y natural es que la infracción manifiesta de la ley sea originaria, y se hace difícil imaginar supuestos en que el acto tributario incurra en infracción manifiesta de forma sobrevenida<sup>13</sup>–, ni tampoco desde una perspectiva semántica –tomando como referencia el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua<sup>14</sup>–, tiene un soporte solvente.

El segundo argumento para casar las sentencias recurridas estriba en señalar que «(l)as causas contenidas en el art. 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo». Considero que esta explicación de la resolución desfavorable a los particulares reclamantes desenfoca por completo el problema y carece de entidad para justificar el fallo. Nadie duda de que las causas que, según el mencionado artículo 219 LGT, autorizan la revocación son tasadas, y que entre dichas causas no están incluidas las que menciona el Tribunal Supremo. Pero ello no resuelve en modo alguno la cuestión, porque lo que ha de analizarse es si alguna de las causas efectivamente plasmadas en el artículo 219 –la infracción manifiesta de la ley, la existencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto, o la indefensión a los interesados– concurre en el acto de liquidación tributaria cuya revocación se promueve. La inconstitucionalidad de la norma de

---

13 Ni siquiera los ejemplos que se citan con habitualidad de nulidades sobrevenidas (como las atribuidas a las sanciones impuestas con base en liquidaciones posteriormente anuladas, o a las liquidaciones giradas a consecuencia de un acto o contrato que después es declarado nulo –es el caso de liquidaciones por el impuesto de Sucesiones expedidas en atención a adjudicaciones hereditarias que decaen tras declararse la nulidad del testamento que les dio soporte–) son, en puridad, verdaderos supuestos en los que la tacha invalidante surja *a posteriori*. Aunque el reconocimiento de dichas situaciones se produzca en un momento ulterior, los defectos que propician la revocación existían ya en origen (en los ejemplos referidos, las nulidades de la liquidación que sustenta la sanción impuesta y del testamento conforme al que se efectuaron las adjudicaciones hereditarias gravadas). En consecuencia, los actos tributarios dictados a su amparo (la sanción y las liquidaciones del impuesto de Sucesiones) carecieron de cobertura válida y, por tanto, fueron también nulos y contrarios a Derecho desde el inicio, y no de forma sobrevenida.

14 El segundo de los significados que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua concede a la palabra «revocación» es el de: «*anulación, sustitución o enmienda de orden o fallo por autoridad distinta de la que había resuelto*», de modo que no cabe contraponer gramaticalmente revocación y anulación.

cobertura no es causa directa y automática para revocar, pero nada impide que el acto dictado a cobijo de una norma inconstitucional pueda poseer además el rasgo de incurrir en infracción manifiesta de la ley. Ambas circunstancias –la inconstitucionalidad de la norma aplicada y la existencia de infracción manifiesta de la ley– no son opuestas ni excluyentes, sino que, muy al contrario, es perfectamente posible que puedan coincidir en un mismo acto.

Ninguno de los dos argumentos tiene, en razón de lo expuesto, solvencia ni entidad para justificar los fallos dictados. Por ello, merece a mi juicio crítica adversa la afirmación subsiguiente que efectúan las sentencias tras estos dos argumentos: *«Lo dicho sería suficiente para, como jueces de instancia, ... desestimar el recurso sobre el fondo por no concurrir el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Con todo analicemos el caso»*.

Como puede apreciarse, para el Tribunal Supremo resulta prescindible un análisis que a mi parecer resulta inexcusable. El Alto Tribunal considera que el examen de si el acto cuestionado incurre o no en infracción manifiesta de la ley es accesorio y no determinante. Planteada de nuevo la cuestión –que constituye el tercero de los elementos que se aducen para denegar la revocación– bajo dicha óptica, como aspecto adicional *«obiter dicta»*, no ofrecía ya duda alguna el signo de la conclusión alcanzada, puesto que, con toda evidencia, en caso de que el análisis que se reputa innecesario hubiese contravenido o puesto en duda la posición ya adoptada, no se hubiese agregado el mismo.

Respecto a la cuestión en sí, y al razonamiento que sustenta la decisión de declarar que no existe infracción manifiesta de la ley, cabe indicar que, en mi opinión, resulta un tema vidrioso, abierto, por tanto, a soluciones diversas, y, sobre todo, como en líneas posteriores se razonará, entiendo que no es el enfoque jurídico que mejor se acomoda a los hechos enjuiciados.

Sostienen las dos sentencias del Tribunal Supremo que la infracción legal carece de la condición de manifiesta, y, tras señalar que *«hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas»*, la Sala cierra su análisis destacando, con caracteres en negrita, 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 respuestas 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»*.

Pone el punto de mira el Tribunal en que la existencia o no de infracción manifiesta se valore *«sobre la base de la STC 59/17»*, deduciendo de ello que en el momento en que se giró la liquidación tributaria, y cuando menos hasta que se dictó la señalada STC 59/2017, la cuestión era vidriosa y en modo alguna manifiesta. Así pues, el foco se centra en la inconstitucionalidad de la norma (que como recuerda el propio Tribunal, posee efectos *ex tunc*) y en la infracción que ésta proyecta sobre el acto dictado a su amparo. Desde esta perspectiva, es evidente que no toda inconstitucionalidad tiene carácter manifiesto, sino que, muy al contrario, habrá de presumirse que el legislador solo aprueba leyes en la

creencia o convicción de que tienen pleno encaje constitucional (aunque el contenido de alguna norma pudiera hacer pensar que en ocasiones esa creencia resulta temeraria), lo que convierte inicialmente en no manifiesta cualquier tacha de inconstitucionalidad.

Sin embargo, considero que este enfoque desvía la atención del verdadero problema, que no debe situarse en los efectos de la inconstitucionalidad de la norma aplicada, sino centrarse en el propio acto de liquidación tributaria. Desde este prisma, no me ofrece dudas que un acto administrativo que determina la existencia de una obligación tributaria y exige su pago, dictado en aplicación de un tributo que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y que se refiere a una operación en la que se halla plenamente acreditado que no existe incremento de valor alguno, tiene visos de infringir manifiestamente la ley ya en origen, con independencia de que la regulación fuera después declarada inconstitucional –como sucedió– o hubiese admitido una interpretación correctora que pusiera a salvo la validez de la misma. El acto de liquidación en sí, ya fuera por vulneración del principio constitucional de capacidad contributiva (de directa y prevalente aplicación), ya por infracción de la norma que configura el hecho imponible del impuesto municipal aplicado (que establece la sujeción al tributo del incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión), ya por infracción de las normas de determinación de base imponible (que establecen que la base imponible está constituida por el incremento real del valor de los terrenos), ya por la infracción conjunta de todas las disposiciones mencionadas, reviste caracteres suficientes como para poder predicar de él que infringe manifiestamente la ley.

El Tribunal Supremo, sin embargo, elude esta visión y hace referencia, en cambio, con alcance obstativo, al abanico de respuestas jurídicas y judiciales surgidas a raíz del problema. Todas ellas parten, no obstante, de un factor común: la ilicitud de las liquidaciones que gravan supuestos en los que no existe incremento de valor. Difieren en cuanto a la respuesta jurídica, pero no respecto a la invalidez de los actos de liquidación que generan deudas fiscales donde no hay incremento.

Pese al inadecuado y perturbador enfoque con el que a mi parecer aborda el Tribunal Supremo este asunto, no creo que pueda darse el paso concluyente de afirmar, con base en las consideraciones precedentes, que la decisión de rechazar la existencia de infracción manifiesta de la ley sea desacertada, ni que debiera, en consecuencia, haberse optado por la solución contraria, por cuanto, como ya se ha dicho, la respuesta a esta cuestión no está clara y, sobre todo, porque la reclamación planteada por el interesado tiene mejor acomodo –insisto– en otra de las causas tasadas de revocación, y no debió haberse canalizado ni resuelto por los Juzgados de instancia bajo el prisma de si los actos de liquidación incurrieran o no en infracción manifiesta de la ley.

Con todo, merece destacarse que estas decisiones del Tribunal Supremo laminan por completo toda posibilidad de que, por vía de la revocación, y con fundamento en la infracción manifiesta de la ley, pueda obtenerse la anulación de un acto tributario de gravamen dictado en aplicación de una norma inconstitucional. Las liquidaciones tributarias controvertidas vulneran nítida y grose-

ramente principios rectores y normas legales del ordenamiento tributario, y además el Tribunal Constitucional ya había realizado admoniciones explícitas al legislador para que introdujese inaplazables cambios en la regulación positiva a fin de acomodarla a las exigencias constitucionales, de modo que si en estos casos se colige que no se da esta causa de revocación resulta imposible imaginar cualquier otro supuesto que en el futuro pueda incurrir en tal infracción manifiesta. El Tribunal convierte en inútil y abocada al fracaso la acción que reconoce para promover la devolución de ingresos a través de la revocación, de manera que por esta vía solo van a ocasionarse gastos y decepciones añadidas. En definitiva, la doctrina del Tribunal Supremo establece que ni por el cauce de la acción de nulidad de pleno derecho, ni en virtud de la revocación por infracción manifiesta de la ley, resulta posible que los ciudadanos recuperen las deudas tributarias ingresadas a causa de una norma inconstitucional.

Hasta aquí, ciertamente, el panorama no puede ser más desolador para los contribuyentes que se encuentran abocados a realizar un ingreso a las arcas del Tesoro carente de título legal habilitante. A reserva de lo que luego se dirá, la única manera que por de pronto parece abierta para reaccionar eficazmente frente a actos de gravamen de dicha naturaleza es interponer, en el perentorio y preclusivo plazo de un mes, un recurso ordinario contra la liquidación basada en la norma inconstitucional. Ya he señalado en líneas anteriores que no parece formula bastante ni la mejor manera de preservar la seguridad jurídica de los ciudadanos y su eficaz protección frente a la acción ilegal de los poderes públicos.

A la vista de tal estado de cosas, es oportuno plantearse también, por último, si el Tribunal Supremo ha hecho en estas sentencias 154/2022 y 178/2022 un análisis suficiente y completo sobre la existencia o no de causa de revocación en las liquidaciones tributarias sometidas a revisión. La Sala se ha limitado a estudiar la posible presencia de infracción manifiesta de la ley, abordando además la cuestión, como ya sabemos, a modo de concesión graciosa y prescindible.

De conformidad con esta visión excluyente, la concurrencia de alguna de las restantes causas tasadas de revocación establecidas en el artículo 219 LGT se considera por la Sala un asunto todavía más distante del debate jurídico suscitado y, por tanto, ajeno al proceso. Corolario de este planteamiento es la omisión drástica de cualquier referencia a las otras causas legales de revocación, y en particular a la posible apreciación de circunstancias sobrevenidas –aquí lo sería, indudablemente, la STC 59/2017– que pusieran de manifiesto la improcedencia del acto dictado, aspecto sobre el que se extiende un llamativo y absoluto silencio.

Anticipan ya este dimensionamiento del recurso las sentencias analizadas (FFJJ 6, in fine) cuando señalan que *«solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de infracción manifiesta de la Ley, pues este motivo es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único que podemos resolver en esta casación»*.

Cabe preguntarse de inmediato si resulta cierto que el Tribunal Supremo solo podía resolver sobre la existencia o no de infracción manifiesta de la ley, y si éste era el único problema relevante. En cuanto al primer aspecto, ha de reco-

nocerse que las sentencias recurridas en casación estimaron la revocación que demandaban los interesados por entender que se daba este concreto supuesto legal. Los estrechos y rígidos contornos del vigente recurso de casación podrían justificar de inicio que el Tribunal Supremo se haya limitado a revisar las sentencias de instancia impugnadas con sujeción a las cuestiones a las que se concede interés casacional objetivo y de acuerdo a las alegaciones de las partes.

Sin embargo, merece la pena adentrarse en los términos en que la controversia litigiosa se suscita. Por la manera en que describen los antecedentes tanto las resoluciones de instancia como los autos de admisión de los recursos de casación y las propias sentencias del Tribunal Supremo, da toda la impresión de que los dos particulares recurrentes se limitaron a instar la revocación de las liquidaciones firmes que recibieron en su día a fin de obtener la devolución del ingreso realizado, que consideran indebido, sin invocar expresamente, a este propósito, la concurrencia de ninguna causa específica de revocación, sino apelando únicamente a los efectos jurídicos que debían deducirse de la STC 59/2017, de 11 de mayo, para los actos firmes dictados durante los últimos cuatro años en aplicación de la normativa tributaria declarada inconstitucional. De este modo, los antecedentes disponibles conducen a entender que fueron los Juzgados de instancia los que subsumieron la pretensión general e inespecífica de los administrados dentro del supuesto de infracción manifiesta de la ley, tal como parece deducirse de manifestaciones tales como «(d)e los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a los dispuesto en el art. 221.3 LGT, en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que infringen manifiestamente la ley» (FJ 2.4 de las SSTs 154/2022 y 178/2022).

Con tales antecedentes (y a reserva de que las respectivas demandas presentadas contuvieran algún planteamiento adicional o diferente no reflejado en las resoluciones judiciales a las que se tiene acceso) parece evidente que fueron los Juzgados de instancia los que identificaron la causa de revocación en la que cabía incardinar las solicitudes de devolución de ingresos, planteadas en términos generales e inespecíficos. En ese contexto, el Tribunal Supremo ha preferido ceñirse a revisar únicamente la fundamentación estricta de las sentencias recurridas, de la que disiente, por lo que casa y anula las mismas. Cabe preguntarse, no obstante, si en el recurso de casación el Alto Tribunal puede, además de analizar la fundamentación de la sentencia de instancia, centrar a su vez la atención en el fallo, a fin de ponderar la posibilidad de mantenerlo, aunque sea enmendando o modificando los fundamentos jurídicos de la resolución originaria. Se plantea la dicotomía de si es viable poner el punto de mira en el fallo de la resolución recurrida, al objeto de valorar la posibilidad de que, salvando las deficiencias de la fundamentación, éste pueda confirmarse, o si, por el contrario, resulta forzoso abordar tan solo la fundamentación jurídica, de manera que las carencias de la misma ocasionan siempre la nulidad de la sentencia recurrida, aunque el sentido de la resolución hubiera podido, con una mejor argumentación, mantenerse. En mi opinión, no solo resulta posible, sino conveniente, que se preste atención prioritaria al fallo, por cuanto de éste depende, en definitiva, que la respuesta judicial sea o no acorde al ordenamiento (con independencia de que se haya acertado en la argumentación). Es manifiestamente preferible una decisión final certera y ajustada a Derecho, aunque la

fundamentación ofrecida por el órgano de instancia sea incorrecta, a que la impericia o falta de acierto argumental de la sentencia de instancia se corrija a costa de provocar que la incorrección y el error se traslade al fallo.

Valgan estas consideraciones –elementales por otra parte– para concluir que, en mi opinión, no acierta el Tribunal Supremo cuando afirma que la concurrencia del supuesto de infracción manifiesta de la ley es el único motivo «*que podemos resolver en esta casación*» (FJ 6, in fine). El principio de conservación de las resoluciones judiciales, que conduce a mantenerlas si poseen la debida cobertura jurídica, y el propio hecho de que la Sala declara erigirse en «*jueces de instancia*» a efectos de resolver la cuestión de fondo (FJ7.1), permite sostener que el Tribunal Supremo carecía de impedimento alguno para haberse planteado si alguna de las restantes causas de revocación establecidas en el artículo 219 LGT otorgaban cobertura bastante a la decisión de fondo que tomaron las sentencias impugnadas. Es, por otro lado, una labor habitual en la jurisdicción, como comprobaremos más adelante.

Sentada la viabilidad –y conveniencia– de haber examinado la pertinencia de la revocación con respaldo en otras causas legales, hay que apresurarse a anticipar que la STS 279/2022, de 4 de marzo (que será analizada a continuación con detalle), autoriza a suponer que, en el caso de que se hubiera cotejado la concurrencia de alguna circunstancia sobrevenida que pusiera de manifiesto la improcedencia del acto dictado, las STS 154/2022 y 178/2022 habrían contenido un pronunciamiento opuesto al que fue dictado.

Esa sentencia 279/2022 reconoce el carácter de circunstancia sobrevenida con alcance revocatorio a la anulación judicial de una mera Orden ministerial que dio soporte a la liquidación del ICIO cuestionada, por lo que no debiera merecer duda alguna que la solemne anulación, por parte del Tribunal de Garantías, de una ley declarada inconstitucional, ha de tener, cuando menos, idéntica consideración respecto a los actos de aplicación que se encuentran en situación equivalente.

Las diferentes consecuencias que se desprenden de acotar el análisis al supuesto de infracción manifiesta de la ley o de abrir el ámbito de examen a la presencia de circunstancia sobrevenidas son evidentes y de significativa transcendencia, no solo para los justiciables directamente afectados por los fallos –aspecto ya de por sí bastante para la crítica–, sino, muy especialmente, en orden a sentar jurisprudencia. A día de hoy la doctrina del Tribunal Supremo reconoce que los interesados, a los efectos de solicitar la devolución de ingresos indebidos procedentes de actos firmes, disponen de acción para instar la revocación del acto, así como –eso no ha sido puesto nunca en duda– para promover que sea declarado nulo de pleno Derecho. Sin embargo, esa misma jurisprudencia determina que no es factible declarar la nulidad de pleno derecho de los actos de gravamen dictados en aplicación de una ley tributaria declarada inconstitucional y que tampoco cabe que se revoquen por infringir manifiestamente la ley. De haberse ampliado el radio de acción, las SSTs 154/2022 y 178/2022 estarían ahora sentando la doctrina, en positivo, de que la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria por parte del Tribunal Constitucional constituye circunstancia sobrevenida a los efectos del artículo 219 de la LGT, de manera que procede acordar la revocación de los actos dictados en aplicación de la

norma inconstitucional durante los últimos cuatro años. La diferencia es abismal.

No comparto, por tanto, la afirmación de la Sala de que la concurrencia de infracción manifiesta de la Ley fuera el único motivo «*relevante para resolver el litigio*», cuando, además, la apertura del análisis a la existencia de circunstancias sobrevenidas con alcance revocatorio hubiera tenido incidencia en el contenido de la doctrina jurisprudencial. Sorprende este silencio cuando en la misma sesión deliberativa del día 1 de febrero de 2021, celebrada para la votación y fallo de las SSTS 154/2022 y 178/2022, se abordó también el asunto recurrido en la STS 279/2022, conforme a la cual –ya se ha dicho con reiteración– la anulación por sentencia de la disposición general que sirvió de sustento a una liquidación tributaria resulta circunstancia sobrevenida bastante para acordar la revocación de la misma. En las próximas líneas vamos a examinar dicha sentencia.

### 5.2.2. La revocación apreciada por la STS 279/2022, de 4 de marzo. Consideraciones sobre el alcance de la doctrina dictada

Como ya sabemos, la STS 279/2022, a diferencia de las SSTS 154/2022 y 178/2022, desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración exaccionante y confirma el acuerdo de revocación dictado en sede jurisdiccional, al entender que la anulación definitiva, por el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de noviembre de 2014, de la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, constituye una circunstancia sobrevenida que ocasiona la nulidad de la liquidación tributaria practicada con base en la misma.

Estimo que la Sala acierta plenamente con esta decisión, que abre, por primera vez, un claro resquicio para permitir que la revocación pueda ser un eficaz instrumento en orden a recuperar las deudas tributarias satisfechas en aplicación de una norma anulada o declarada inconstitucional. La sentencia tiene, en este sentido, indudable transcendencia, y cobra todavía mayor significado a la vista de las circunstancias concretas en que el fallo se dicta, como más adelante se verá. Antes de ello merece la pena, sin embargo, detenerse en algunos antecedentes del recurso en cuestión.

Lo primero que sorprende, del relato de los hechos que contiene la propia STS 279/2022, es que la entidad demandante –el Arzobispado de Zaragoza– no articuló, según todos los indicios, la solicitud de devolución de ingresos indebidos, relativa a una liquidación del ICIO abonada en julio de 2011, por el cauce procedimental de la revocación, limitándose a reclamar, según parece, que la devolución se produjese en atención a la decisión adoptada por la Audiencia Nacional, en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (ponente D. Francisco Díaz Fraile), de anular la Orden del Ministerio de Hacienda 2814/2009, de 15 de octubre. Así lo evidencia el hecho de que, frente a la denegación de la solicitud por parte del Ayuntamiento de Zaragoza, se interpusiera recurso de reposición (cuando la denegación dictada en un procedimiento de revocación agota la vía administrativa) y que la Corporación emitiese resolución desestimatoria de tal reposición. En el caso de que, como da toda la impresión, la entidad solicitante

ni siquiera canalizase su reclamación a través de la revocación, de manera que nada se hubiera planteado en el ámbito administrativo sobre la apertura o tramitación de ese procedimiento especial de revisión, cabe albergar serias dudas ante la viabilidad procesal de formular *ex novo* en sede jurisdiccional el *petitum* de que sea acordada una revocación nunca planteada previamente ante la Administración competente. En el curso jurisdiccional de la controversia no se incluye, sin embargo, en ninguna de las tres sucesivas sentencias, reflexión alguna sobre esta trascendente cuestión formal.<sup>15</sup>

Por otro lado, resulta también ilustrativo el dato de que la sentencia inicial, dictada en instancia por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza el 2 de febrero de 2015, estimó el recurso por apreciar la existencia de infracción manifiesta de la ley. En cambio, la sentencia 410/2019, de 19 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, justificó su fallo denegatorio de la apelación, que confirmaba la resolución recurrida, en la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que ponían de manifiesto la improcedencia del acto. Cambio que refleja con precisión la propia resolución del Tribunal Supremo (antecedente de hecho primero) del siguiente modo: «*Partiendo de la posibilidad de la solicitud de revocación la Sala de instancia cambia el argumento del Juzgado, considerando que no existía la primera causa del 219.1..., sino la segunda*». Dos consecuencias de relieve (una vez precisado que el Tribunal Superior de Aragón no intervino como Sala de instancia, sino en apelación) cabe extraer del hecho de que el Tribunal Supremo asuma acriticamente, sin expresar el más mínimo reparo, esta situación.

---

15 Es verdad que los órganos jurisdiccionales, sobre todo cuando resuelven en instancia o en apelación, han sido por lo común muy permisivos o condescendientes a la hora de salvar las imprecisiones y defectos procedimentales cometidos por quienes reclaman la devolución de ingresos indebidos causados por actos firmes, y que tampoco el Tribunal Supremo ha sido excesivamente riguroso a este respecto. Han prevalecido en general posturas basadas en el principio *pro actione* y en el propio derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que llevan a remover los obstáculos procedimentales que impidan dictar una resolución de fondo. De este modo se ha llegado a estimar la concurrencia de algún supuesto tasado de nulidad de pleno derecho o de revocación, pese a no haber sido invocado expresamente por los interesados, e incluso se han incardinado dentro de un procedimiento de revisión, tanto de nulidad de pleno derecho como de revocación, solicitudes genéricas de devolución de ingresos que omitían cualquier referencia explícita a que se incoase un procedimiento revisor, tal como –al parecer– sucedió en el caso resuelto por esta STS 279/2022. En este sentido, la sentencia del TSJ de Cataluña 1196/2021, de 17 de marzo (FJ6), señala que «*la Administración, además, en base a ese principio de cooperación legal y buena administración, advertida la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos debió recalificarlo en forma, si consideraba que era insuficiente o inidónea la justificación del mismo, pero no guardar silencio tanto respecto al procedimiento de devolución de ingresos indebidos con el posterior recurso de alzada articulado, para luego ya descolgarse con un vicio formal que era claramente salvable incluso mediante colaboración con el administrado para dar respuesta a la cuestión*» (criterio que la Sala amparó en los principios de seguridad jurídica, de legalidad tributaria y de generalidad, a fin de favorecer la devolución de deudas tributarias sustentadas en un texto legal declarado contrario al Derecho de la Unión europea). Sin embargo, no siempre se ha mantenido esta posición permisiva, como lo acredita la reciente STS 474/2023, de 13 de abril (ponente D. José Antonio Montero Fernández), que casa y anula la sentencia de instancia que había reconocido el derecho a la devolución –precisamente la sentencia del TSJ de Cataluña 1196/2021 a la que acabo de referirme– y ordena en cambio la retroacción del procedimiento, a fin de que se proceda «*a dar trámite la Administración para subsanar la solicitud formulada a los efectos de que indique la solicitante, conforme al art. 221.3 de la LGT el procedimiento especial que insta y causa legal que entiende concurre*». Resulta aconsejable, por tanto, concretar al máximo los referidos extremos, en evitación de que se produzcan consecuencias indeseadas como la descrita o, peor aún, de que se desestime de plano la pretensión por no haberse identificado el presupuesto o motivo legal a cuyo amparo la revisión se insta.

En primer lugar, todos los órganos jurisdiccionales que han intervenido sucesivamente en la resolución de los recursos contencioso-administrativos que finalizaron con las respectivas SSTS 154/2022, 178/2022 y 279/2022 han validado, a efectos procesales, solicitudes de revocación genéricas, para la devolución de ingresos indebidos, en las que no se especifica cuál de las causas estipuladas en el artículo 219 de la LGT se considera concurrente. Jamás, en ninguna de las tres instancias procesales (primera, apelación o casación) se ha suscitado la presencia de defecto o tacha obstativa alguna en la solicitud de revocación por formularse en esos términos abiertos e indeterminados, y menos aún se ha planteado la posible inadmisión o desestimación de la pretensión por este concreto motivo. Puede afirmarse, en consecuencia, que no resulta preciso que el interesado especifique cual es la causa legal de revocación aplicable para que la reclamación realizada al amparo del artículo 221.3 de la LGT sea tramitada y resuelta, de acuerdo al criterio jurisprudencial que la sentencia confirma.

En segundo lugar, y como consecuencia de ese reconocimiento de validez a las solicitudes de revocación que adolecen de la ambigüedad antedicha, se constata también que los órganos judiciales se han considerado procesalmente facultados para suplir esa carencia y determinar libremente, a la vista de los antecedentes y del expediente administrativo, si se da o no alguno de los supuestos tasados de revocación y precisar cuál de ellos resulta de aplicación. Especialmente ilustrativos, a este respecto, son los antecedentes de esta STS 279/2022, en la que, como ya se ha apuntado, el Juzgado de instancia, ante el silencio del demandante, dictaminó que existía infracción manifiesta de la ley, mientras la Sala de apelación desechó ese motivo y resolvió, por contra, que la revocación debía estimarse en atención a la presencia de una circunstancia sobrevenida reveladora de la nulidad del acto. Sorprende sobremanera, a la vista de esta libertad de calificación que los órganos judiciales se autoconceden, el silencio del Tribunal Supremo en las SSTS 154/2022 y 178/2022, que se aparta sin explicación alguna en ambas resoluciones de esa constante línea de conducta, declinando valorar la posible concurrencia de circunstancias sobrevenidas con alcance revocatorio.

Retomando por un momento el examen de esas dos sentencias precedentes, cabe afirmar que se trata de un silencio clamoroso, puesto que, no se olvide, la votación y fallo de los tres recursos de casación (los que dieron lugar a las SSTS 154/2022, 178/2022 Y 279/2022) se produjo en la misma sesión, celebrada el día 1 de febrero de 2021. La Sala y Sección tuvo pleno conocimiento, por tanto, de que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón había rectificado y sustituido la causa legal habilitante de la revocación, y, pese a decir erigirse en «*jueces de instancia*», declina por la vía de hecho realizar una labor correctora a la que no opone el más mínimo reparo cuando la efectúa el Tribunal de apelación. Nos hallamos, a mi entender, ante una contradicción palmaria, que solo podría haberse salvado o bien realizando con la misma amplitud la tarea de calificación que han venido desarrollando sin oposición ni obstáculos los órganos judiciales inferiores, o bien, en su caso, desautorizando al Tribunal Superior de Aragón en lo que atañe al cambio del motivo legal de revocación. El silencio no era, por tanto, una respuesta aceptable, y se hacía necesario que el Tribunal Supremo hubiera incluido en las SS 154/2022 y 178/2022 el examen sobre si la STC 59/2017, de 11 de mayo, podía considerarse una circunstancia sobrevenida con

efectos revocatorios, o una exposición razonada de los motivos jurídicos concretos que justificaban la decisión de no someter a consideración dicho asunto.

Tras las reflexiones precedentes sobre los presupuestos fácticos del recurso de casación merecedores de comentario, corresponde entrar ya en el análisis del fallo recaído en la STS 279/2022, al objeto de precisar el significado y alcance que corresponde concede al mismo y a la doctrina que lo fundamenta. Para ello es necesario detenerse en algunas circunstancias concurrentes en dicha resolución que perfilan la dimensión de la doctrina jurisprudencial sentada.

En este sentido, ha de hacerse hincapié, por una parte, en que cuando el Arzobispado de Zaragoza solicitó la devolución de ingresos indebidos, relativa al pago en 2011 de una liquidación del ICIO derivada de un acta de conformidad, la orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, todavía no había sido definitivamente anulada por el Tribunal Supremo –acontecimiento que se produjo por STS de 19 de noviembre de 2014–.

Da toda la impresión (la descripción de antecedentes es confusa a este respecto) de que la entidad reclamante presentó su solicitud de devolución a raíz de que la Audiencia Nacional, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2013, anulase la citada Orden (de ahí, seguramente, que la solicitud de devolución proveniente de una liquidación ya firme se incardinase por el Juzgado en el ámbito de la revocación). Así lo avalaría el dato de que, según los antecedentes descritos en la sentencia (hecho segundo, aptdo. 2º, c), las resoluciones denegatorias del Ayuntamiento (dictadas el 4 de abril de 2014 y, la posterior reposición, el 2 de junio de 2014) se fundamentaban en que, pese a que la Orden ya había sido anulada por la Audiencia Nacional, sin embargo, dicha decisión judicial no era firme. Se advierte, por tanto, que cuando el Arzobispado dedujo su demanda en sede jurisdiccional no existía aún una circunstancia sobrevenida consolidada e inamovible, sino que la sentencia anulatoria se hallaba sometida a un recurso de casación, con la posibilidad, obvia, de no ser ratificada<sup>16</sup>.

La situación descrita cobra especial relevancia porque permite afirmar con certeza que, según la doctrina jurisprudencial que emana de la STS 279/2022, cabe instar con éxito la solicitud de devolución, a través de un procedimiento de revocación, no solo cuando la sentencia que anula la disposición aplicada sea firme, sino también cuando la sentencia o resolución todavía no es definitiva, sino que se encuentra sujeta a revisión y pendiente de ser confirmada. También en este último supuesto es posible invocar la aparición de una circunstancia sobrevenida que justifica la apertura del procedimiento de revocación (o, como se ha visto, instar la devolución derivada del acto firme sin alegar causa concreta de revocación), y la Administración competente deberá darle trámite, sin per-

---

16 Podiera ser también, no obstante, que el Arzobispado hubiese presentado su solicitud antes incluso de que la Audiencia Nacional emitiese su fallo anulatorio sobre la Orden Ministerial, y que el desencadenante de la reclamación estribase en una sentencia anterior del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza, de 25 de junio de 2013, que había declarado ya exenta del ICIO una obra realizada por la Compañía de las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paúl, estimando el recurso interpuesto y anulando la liquidación practicada con arreglo a la Orden 2841/2009. En cualquier caso, las sucesivas respuestas del Ayuntamiento de Zaragoza apelaron ya a la nulidad no confirmada de la Orden ministerial.

juicio de que, ante tal situación, resultaría lógico suspender la tramitación del procedimiento a la espera de que la anulación de la norma aplicada se consolide. La concesión de validez a una solicitud que se presentó antes de que la sentencia anulatoria de la disposición aplicada resulte definitiva y firme es, sin duda, una buena decisión, que cabe celebrar, a la vista del plazo preclusivo de cuatro años estipulado para promover la revocación del acto lesivo.

Por otra parte, merece también atención la naturaleza de la disposición a la que se confiere transcendencia bastante a efectos revocatorios. Se trata de una simple Orden ministerial, a la que el auto de admisión del recurso de casación concede la condición de ser la norma que *«ampara la exacción»*, premisa en virtud de la cual se acuerda que tiene interés casacional determinar si su *«anulación sobrevenida por sentencia... constituye un motivo válido para acceder a la revocación»*.

No procede entrar ahora en profundidad (por cuanto desviaría en exceso la atención de las cuestiones centrales que nos ocupan) en el vidrioso asunto de si dicha Orden tiene auténtico carácter de disposición general, es decir, de verdadera fuente del Derecho con rango de reglamento, o, por el contrario, es tan solo, como parece a botepronto, una simple disposición interpretativa, carente de valor normativo. En cualquier caso, su nulidad es incuestionable, puesto que pretendía aclarar de forma unilateral el alcance de un Tratado o Convenio internacional —el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979—, cuando en el Acuerdo se establecía además expresamente (art. VI del mismo) que *«La Santa Sede y el Estado español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo»*. La extralimitación y consecuente nulidad de la Orden no ofrecen lugar a duda.

En cambio, más relevancia para nuestro estudio tiene la constatación, aunque pueda parecer ociosa, de que el establecimiento y alcance de las exenciones fiscales es una materia reservada a la ley —en este caso, además, fue un Tratado internacional suscrito entre dos Estados soberanos y ratificado por las Cortes el que aprobó la exención—, por lo que cualquier prescripción ajena a la ley (aquí, al Acuerdo con la Santa Sede), tanto si tiene rango reglamentario como si no posee valor normativo, carece de virtualidad alguna para contravenir o restringir el alcance que otorgue a la exención el texto legal (o el Convenio internacional suscrito por el Estado). Dicho de otro modo, la calificación de la operación realizada como exenta o no exenta no puede hacerse depender de lo que indique una simple Orden ministerial, ni siquiera en el supuesto de que se concediera a la misma naturaleza de reglamento.

Con arreglo a esta premisa, cabe destacar que la STS 279/2022 no contempla en modo alguno la anulación de una disposición que pueda considerarse en verdad determinante del alcance de la exención, como lo demuestra el hecho de que la liquidación que ocasionó el recurso en el que fue planteada la cuestión de ilegalidad de la citada Orden ministerial ya había sido anulada, por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza de 25 de junio de 2013, sin aguardar a que la Audiencia Nacional, con la confirmación posterior del Tribunal Supremo, anulase la Orden ministerial. Es indiscutible, por tanto,

que la nulidad de las liquidaciones giradas en aplicación de la Orden ministerial no estaba supeditada a la anulación de esta última. Es más, dicha Orden ni siquiera podía considerarse vinculante o de obligado cumplimiento para el Ayuntamiento de Zaragoza, ente público que, al amparo del principio de autonomía municipal (art. 140.1 CE), dispuso de capacidad y competencia para, ignorando la Orden, realizar una interpretación del Acuerdo con la Santa Sede contraria a la del Ministerio de Hacienda<sup>17</sup>.

Los aspectos concurrentes que acaban de referirse otorgan una gran amplitud a la STS 279/2022, y a la acepción que ésta asume del término «*circunstancia sobrevenida*». No resulta necesario, con arreglo a la dimensión que se le atribuye, que tal circunstancia sea la causante directa de la nulidad, como sucede cuando se anula la norma directamente aplicada y el acto queda desprovisto de toda cobertura jurídica. Basta, como dice literalmente el propio artículo 219 de la LGT, que acontecimientos posteriores al acto «*pongan de manifiesto*» la improcedencia, en cuanto ilegal, del mismo. Por ello, no solo tienen encaje en la noción de «*circunstancia sobrevenida*» las sentencias que anulan y expulsan del ordenamiento a la norma que da verdadero sustento al acto dictado, desposeyéndolo de soporte legal, sino también cualquier otra resolución, tanto judicial como administrativa (aunque, según sabemos, no haya cobrado todavía firmeza), que acredite *a posteriori* la ilicitud del acto de manera clara. En este sentido, la Orden ministerial 2841/2009, de 15 de octubre, plasmó un criterio interpretativo que se reveló ilegal y que conlleva, por consiguiente, la correlativa ilegalidad de las liquidaciones giradas conforme a dicho criterio.

En lógica correspondencia, cualquier sentencia que fije la interpretación correcta que procede dar a una disposición tributaria ha de tener también la consideración de circunstancia sobrevenida, justificando la revocación de los actos de gravamen basados en cualquier otra lectura de la norma que no se acomode a la establecida en sede judicial, y resulte lesiva para el interesado. Tal es el caso, por citar un ejemplo, de la STS 1462/2018, de 3 de octubre (ponente D. Jose Diaz Delgado), que sentó jurisprudencia sobre la interpretación de la norma de exención inserta en el artículo 7, aptdo. 4), de la LIRPF, y consideró incluidas dentro de la misma a las prestaciones por maternidad a cargo del INSS. Cabe sin duda solicitar la revocación de las liquidaciones contrarias al criterio de dicha sentencia que con anterioridad sometieron a gravamen las prestaciones mencionadas, una vez constatado que esas liquidaciones se basaron en una interpretación ilegal y no acorde a Derecho de la norma aplicada.<sup>18</sup>

Idéntico peso, a efectos de instar la revocación, ha de atribuirse a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que se pronuncian

---

17 El cúmulo de obstáculos jurídicos de toda índole que, según se desprende de los acontecimientos descritos, ha tenido que salvar el recurso del Arzobispado de Zaragoza, para obtener una resolución favorable sobre el fondo del asunto, es de tal magnitud que podría hacer pensar, hasta a los agnósticos más recalcitrantes, que en este resultado final ha debido tener influencia decisiva la intercesión divina. Aun así, no puede quedarse esa resolución en un episodio cuasi milagroso, de carácter excepcional y aislado. El ecumenismo propio de todo credo religioso debería auspiciar la extensión o proliferación de la doctrina al conjunto de los mortales, evitando que quede en beneficio exclusivo de las instituciones eclesiales.

18 En este caso, además, el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, acomodó la norma de exención a la interpretación integradora del TS, a la vez que extendió también su alcance a supuestos no contemplados en la indicada STS 1462/2018, y dispuso expresamente que los efectos del nuevo

sobre el significado y alcance de una disposición tributaria. Si las Administraciones concernidas se aquietan, y no presentan recurso frente al criterio interpretativo sentado por ese órgano económico-administrativo, la decisión adquirirá firmeza y expresará la pauta interpretativa que debe ser uniformemente aplicada, abocando a la ilicitud a cualquier acto que se separe de la misma. En los regímenes tributarios forales, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos de cada territorio, que resuelven en única instancia, han de tener también la misma consideración. Si la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos se impugna judicialmente, habrá que estar a expensas de la decisión firme que se tome en sede jurisdiccional –al igual, por otro lado, que sucede cuando una sentencia (tanto si anula un precepto, como si lo interpreta y precisa su alcance) es recurrida y queda supeditada a la decisión que adopte una instancia superior–. Sin embargo, ya hemos constatado, de conformidad con lo que sienta la STS 279/2022, que la pendencia del fallo último sobre estos debates –la nulidad de la disposición aplicada o la interpretación que procede dar a la misma– no impide formular previamente, de forma válida, solicitud de devolución de ingresos indebidos relativos a una liquidación firme, al amparo de dichas resoluciones recurridas y pendientes de confirmación.

No es posible –ni resulta tampoco el propósito de este estudio, que se aborda desde una óptica más general– identificar todas las posibles situaciones que, al hilo de la STS 279/2022, pueden tener la condición de circunstancia sobrevenida con alcance revocatorio, cuestión además sumamente casuística. Señalaré, no obstante, a título indicativo, dos de estos potenciales supuestos. En primer lugar, y siguiendo en el ámbito de la interpretación y aplicación de las normas, cabe preguntarse si los criterios contenidos en las respuestas a las consultas tributarias escritas reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT pueden ser calificados como una circunstancia sobrevenida suficiente, a efectos de la revocación, cuando el acto firme dictado con antelación a la publicación de la respuesta resuelve de manera diferente y más gravosa un supuesto coincidente.

---

precepto se retrotraerían a los «*ejercicios anteriores no prescritos*». A raíz de dicho Decreto-ley la Agencia Tributaria elaboró un formulario específico para proceder, de forma escalonada, a la rectificación de las autoliquidaciones y a la devolución de lo ingresado en exceso o al abono de la mayor cuota a devolver resultante. Cabe suponer –no dispongo de información al respecto– que, en los casos en que fueron giradas liquidaciones provisionales mediante las que se sometieron a gravamen las prestaciones de maternidad, la Agencia Tributaria ha tenido que estimar también las solicitudes de revocación presentadas, por razones de elemental congruencia. Merece acogerse muy favorablemente la diligente conducta de la Administración tributaria a fin de dar inmediato cumplimiento a los efectos retroactivos de la regulación aprobada, sobre todo si ha incluido también a las liquidaciones provisionales giradas en los cuatro años anteriores. Sin embargo, considero que esa concesión de efectos retroactivos solo se justifica, en cuanto necesaria, para los nuevos supuestos de exención que el Decreto-ley incluía. En cambio, para las prestaciones de maternidad que declaró expresamente exentas ya la STS 1462/2018, de 3 de octubre, el reconocimiento de efectos retroactivos ha de reputarse, a mi juicio, innecesario y redundante, puesto que la Administración tributaria debería haber tenido la misma actitud y comportamiento en ausencia de regla retroactiva alguna. No es posible, en definitiva, supeditar o condicionar la devolución a una situación inusual y extraordinaria, como lo es el dictado de una ley que fija expresamente la retroactividad de la disposición mediante la que se incorpora al ordenamiento positivo la interpretación normativa que el TS juzga correcta, dado que una exigencia de tal carácter equivale a impedir que el artículo 219 de la LGT pueda desplegar de ordinario sus naturales efectos.

Cierto es que, en principio, la contestación solo vincula a la Administración tributaria en lo que respecta al consultante, pero no es menos cierto que la propia LGT (art. 89.1, párrafo tercero) dispone que «(l)os órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyen en la contestación a la consulta». No encuentro razones objetivas para negar valor al criterio sentado en la contestación a una consulta vinculante, cuando se acredite la identidad que el precepto reclama, a los fines de sustentar en esa respuesta una solicitud de devolución de ingresos por la vía de la revocación. La contestación a la consulta pone de manifiesto que los actos anteriores más gravosos para el interesado realizaron una aplicación e interpretación de la normativa fiscal incorrecta y no acorde con dicho ordenamiento –ilegal, por tanto, según los órganos centrales de la propia Administración tributaria–, justificando la anulación de los actos firmes en que se cometió esa deficiencia. La oscuridad de la norma y las consiguientes dificultades para averiguar su correcto significado no pueden beneficiar, en aras de la seguridad (y su derivada, el principio de confianza legítima), a quien ha obtenido ilícita ventaja de ello.

En segundo lugar, surge también la duda razonable de si el mero hecho de que se plantee por algún órgano judicial una cuestión prejudicial de inconstitucionalidad frente a una disposición tributaria puede ser ya un elemento bastante para promover la revocación de un acto dictado a cobijo de la norma cuya constitucionalidad se halla en cuestión. Aquí podría entenderse que la solicitud de devolución por el cauce de la revocación es prematura, puesto que, obviamente, el planteamiento y la admisión de la cuestión de inconstitucionalidad no presupone, por muy fundada que pueda estar, el éxito de la misma, y no hay todavía ningún pronunciamiento –ni provisional ni definitivo– sobre la nulidad, por tacha de inconstitucionalidad, de la disposición afectada (lo que distingue el supuesto de casos como el analizado en la STS 279/2022, en el que, aunque sin haber adquirido firmeza, ya había una primera sentencia que declaraba la nulidad de la disposición).

Sin embargo, el conocimiento de que el Tribunal Constitucional ha admitido a trámite una cuestión de inconstitucionalidad frente a una disposición tributaria (o incluso del mero planteamiento de la cuestión) podría dar lugar a que cualquier sujeto afectado instase, en base a dicha noticia, la devolución, por vía de la revocación, del ingreso realizado en pago de una liquidación girada con arreglo a la norma cuestionada, así como, en su caso, el inicio de un procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones basadas en esa disposición (o la presentación directa de una autoliquidación rectificativa, cuando así proceda, conforme a las modificaciones en el art. 120 LGT que ha introducido la Ley 13/2023, de 24 de mayo –art. único, aptdo. 3, de ésta–). Ciertamente, cabe presuponer que la Administración concernida desestimarán de plano tales iniciativas, por no haberse emitido todavía ninguna resolución concluyente del Tribunal de Garantías que sustente la pretensión (aunque pudiera acordarse también dejar en suspenso la tramitación de tales reclamaciones hasta que se dicte esa resolución pendiente). Mas, el mero hecho de interesar la devolución de ingresos indebidos, sea por el cauce de la revocación –si es ante liquidaciones firmes–,

sea por el de la rectificación de autoliquidaciones –si nos hallamos ante dicho supuesto–, tendría siempre, en virtud de lo dispuesto en el artículo 68.3, a) de la LGT, efectos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar la devolución. Se ampliaría, por tanto, en otros cuatro años, a partir de esa fallida solicitud inicial, el plazo para ejercitar el derecho a la devolución, evitando así que éste decaiga mientras se tramite y resuelva la cuestión de inconstitucionalidad formulada.

Puede afirmarse, en definitiva, con arreglo a las consideraciones precedentes, que la STS 279/2022 ha sentado una jurisprudencia que concede gran amplitud y, en consecuencia, una incidencia práctica potencialmente muy elevada, al supuesto legal de revocación relativo a la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. De un lado, el Tribunal Supremo admite que la revocación puede instarse válidamente, aunque en el momento de solicitar la devolución de ingresos a través de ese conducto legal la circunstancia sobrevenida (en este caso la nulidad de la norma aplicada) no esté consolidada todavía, sino que su definitiva existencia penda de un recurso aun no resuelto (evidentemente, el éxito de la pretensión quedará supeditado a que tal circunstancia sobrevenida se ratifique o confirme en virtud de sentencia firme). De otro lado, la improcedencia o ilegalidad del acto no solo se vincula a que éste quede desprovisto de norma que lo sustente, toda vez que hay una sentencia que declara su nulidad, sino que se tiene también por acreditada cuando la sentencia refuta o sanciona, por contraria a Derecho, la interpretación de la norma que da amparo al acto, y establece un criterio interpretativo que le priva de soporte. Como ya se ha anticipado, coincido plenamente con la amplia dimensión que a esta causa legal de revocación se atribuye, y sería deseable que dicha doctrina jurisprudencial se confirme y consolide.

Sin embargo, es de advertir que, transcurridos ya más de quince meses desde que fue pronunciada la STS 279/2022, de 4 de marzo (el presente trabajo se cierra el 30 de junio de 2023, habiéndose rastreado la jurisprudencia publicada hasta esa fecha), no se ha dictado en ese lapso de tiempo –salvo error por mi parte– ninguna sentencia ulterior mediante la que el Tribunal Supremo ratifique o reitere la doctrina jurisprudencial que en esta resolución se contiene.

Tal circunstancia, junto con alguno de los episodios que la propician, genera cierta incertidumbre sobre el significado y la amplitud que vaya a otorgarse en el futuro a esa doctrina, y hace temer que pretenda concedérsele un alcance residual, circunscrito al caso concreto, que la prive de relevancia global.

En este sentido, no debe ignorarse que la STS 1557/2022, de 23 de noviembre (ponente Dña. Esperanza Córdoba Castroverde), mantiene en cambio, íntegramente, la jurisprudencia fijada en las SSTs 154/2022 y 178/2022, denegando de nuevo la revocación de una liquidación del IIVTNU con el mismo y único argumento de que no cabe apreciar en la misma infracción manifiesta de la ley. Apoya la Sala su fallo en el respeto a la unidad de doctrina, en virtud de la cual se remite a la STS 154/2022 (que reproduce), y elude con esta cómoda fórmula plantearse siquiera la posibilidad alternativa de que, a la luz de la ulterior STS 279/2022, fuera necesario –para cohesionar ambas doctrinas– analizar también si la sentencia del Tribunal de Garantías que anuló por inconstitucional la regulación del tributo reúne la condición de circunstancia sobrevenida acredi-

tativa de la improcedencia e ilegalidad del acto de gravamen girado. Se ha perdido de este modo una magnífica oportunidad de dar efectividad al criterio sentado en la STS 279/2022.

Al propio tiempo, el Tribunal Supremo ha cegado el acceso a la casación de recursos que hubieran permitido concretar y aclarar la doctrina de la STS 279/2022, delimitando con mayor precisión su alcance. Me he referido al inicio de este estudio a las sentencias del TSJ del País Vasco 418/2021, de 18 de noviembre, y 426/2021, de 23 de noviembre, en las que se declaraba que la decisión administrativa de notificar un mero acuse de recibo de la solicitud de revocación presentada, absteniéndose de incoar el procedimiento, no es revisable en vía jurisdiccional, lo que es una manera radical y extrema de entender que los interesados no poseen acción para reclamar la devolución de ingresos por el cauce de la revocación. No es concebible que se inadmitan recursos de casación de esta índole, entablados cuando pendían ante ese mismo Alto Tribunal otros recursos, ya admitidos a trámite, en los que se suscitaba y se reconocía interés casacional a esa misma cuestión<sup>19</sup>. Sin duda su admisión a trámite –ineludible a la vista de los antecedentes– hubiera permitido precisar los contornos de esa doctrina jurisprudencial, abordando aspectos que habrían aclarado su sentido y alcance<sup>20</sup>.

Pese a que, según se aprecia, se ciernen algunas sombras de duda sobre la voluntad del Tribunal Supremo de conceder a la jurisprudencia plasmada en la STS 279/2022 el alcance y amplitud que intrínsecamente le corresponde, confío

---

19 En los escritos de preparación de estos recursos se invocó, apelando a la igualdad procesal, la admisión a trámite de los recursos que luego cristalizaron, precisamente, en las SSTS 154/2022, 178/2022 y 279/2022, objeto del presente estudio. Las providencias de inadmisión, de 13 de julio y de 3 de noviembre de 2022, respectivamente, no ofrecen ninguna razón jurídica mínimamente sólida que justifique el rechazo de los recursos (como tampoco la aportan las posteriores providencias, de 4 de octubre y de 22 de diciembre de 2022, que confirmaron las iniciales e inadmitieron a su vez los incidentes de nulidad promovidos contra aquellas) y son una muestra, por desgracia cada vez más frecuente y generalizada, de la forma errática, contradictoria y gravemente lesiva con la que se viene despachando el trámite –esencial– de admisión en la época más reciente. Se trata de un problema que ha de ser atajado antes de que se convierta en endémico, pues, caso de que se extienda, su incontrolada metástasis puede erosionar seriamente una reforma del recurso de casación que, no se olvide, surgió auspiciada y por iniciativa de la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo. El problema no puede ser abordado ahora en toda su trascendente dimensión, por lo que queda para un próximo estudio, dedicado en exclusiva al mismo.

20 Los recursos versaron sobre demandas de revocación coincidentes, en relación a liquidaciones tributarias que, expresa y deliberadamente, contravenían el criterio interpretativo que la propia Administración (la Hacienda Foral de Gipuzkoa) había sentado en respuesta a diversas consultas vinculantes. Después de que el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (máximo órgano de resolución de reclamaciones económico-administrativas del Territorio) hubiera emitido resoluciones favorables a otros contribuyentes, en las que dictaminó que la interpretación jurídica correcta era la contenida en la contestación a las consultas y anuló las liquidaciones contrarias a dicho criterio, los solicitantes de la devolución vía revocación (que obviamente no habían impugnado en plazo las liquidaciones recibidas), invocaron que las resoluciones del TEAF de Gipuzkoa –firmes y no combatidas por la Administración tributaria– constituían una circunstancia sobrevenida que amparaba su pretensión. La admisión a trámite de los recursos de casación, además de que habría ocasionado con toda certeza la obligada anulación de unas sentencias de instancia improprias, causantes de indefensión e incompatibles con la jurisprudencia recién dictada, hubiera permitido determinar si la doctrina interpretativa de carácter consolidado que emiten los órganos máximos de resolución de reclamaciones económico-administrativas constituye, o no, una circunstancia sobrevenida bastante a efectos de revocar los actos tributarios de gravamen que no se acomodasen a la misma, sino que se amparan en una lectura de la norma aplicada que se desecha por considerarse ilegal.

en que esas posibles resistencias no prosperen, y que la revocación alcance la posición que en defensa de la legalidad tributaria y, por consiguiente, del Estado de Derecho, a mi juicio le corresponde.

## 6. Conclusiones

---

De las consideraciones expuestas cabe extraer las conclusiones sumarias siguientes:

1.- Las sentencias examinadas sientan, dicho de manera sucinta, la siguiente doctrina jurisprudencial:

- a) Los interesados poseen acción o derecho subjetivo para promover un procedimiento de revocación tributaria, cuando éste se insta en solicitud de devolución de ingresos indebidos con base en los artículos 221.3 y 219 de la LGT.
- b) La resolución, expresa o por silencio, que resuelva esa solicitud de devolución, canalizada a través de la revocación, es impugnabile judicialmente, y siempre que el órgano jurisdiccional disponga de los datos necesarios tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.
- c) No incurrir en infracción manifiesta de la ley las liquidaciones del IIVTNU giradas al amparo de la regulación del tributo que la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucional (y después también las SSTC 126/2019 y 182/2021). En consecuencia, no procede estimar la revocación que, a fin de obtener la devolución de lo ingresado, promovieron los contribuyentes (SSTS 154/2022 y 178/2022, que casan y anulan las sentencias estimatorias impugnadas).
- d) Tiene consideración de circunstancia sobrevenida acreditativa de la ilegalidad del acto, a efectos del artículo 219 de la LGT, la anulación por sentencia del Tribunal Supremo de una Orden ministerial, meramente interpretativa, de conformidad con la cual se giró liquidación del ICIO. Por tanto, se revoca dicha liquidación y se accede a la devolución solicitada (STS 279/2022, que confirma el fallo de las anteriores instancias –primera y apelación–).

El análisis detenido de esta doctrina jurisprudencial, en sus diversos aspectos, y del contenido global de las sentencias indicadas, da lugar a las consideraciones críticas que, a modo de conclusión, se expresan en los epígrafes subsiguientes, sintetizando mi opinión personal al respecto.

2.- El Tribunal Supremo ha declarado, concluyentemente, que los interesados poseen acción para promover un procedimiento de revocación cuando éste sea necesario a fin de dar respuesta a una solicitud de devolución de ingresos indebidos, formulada al amparo de los artículos 221.3 y 219 de la LGT. No obstante, el reconocimiento de dicha acción se limita, por parte del Alto Tribunal, de manera expresa, a los supuestos en que se acude a la revocación como cauce

para reclamar la devolución de ingresos indebidos, lo que en modo alguno autoriza a inferir, automáticamente, que no exista un derecho subjetivo a instar la revocación cuando ésta no esté vinculada o resulte ajena a una demanda de devolución de ingresos. Por las razones que se han vertido en líneas precedentes, entiendo que ese reconocimiento de acción debiera ser extendido en el futuro a todo aquél que interesa la revocación de un acto tributario lesivo, aunque no vaya unida a una solicitud de devolución.

3.- El reconocimiento de un derecho subjetivo a promover la revocación de nada sirve si, al propio tiempo, se termina fallando que la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria por el Tribunal de Garantías no hace incurrir a los actos de gravamen dictados en aplicación de esa norma inconstitucional en ninguno de los supuestos tasados de revocación previstos en el art. 219 de la LGT. Nos hallaríamos entonces frente a una acción abocada de antemano al más rotundo fracaso (como ya lo es en estos casos, según la actual jurisprudencia, la acción de nulidad de pleno derecho), que al carecer de posibilidades de prosperar únicamente puede generar, en consecuencia, frustración añadida a quienes la ejercitan. Las SSTs 154/2022 y 178/2022 provocan dicho resultado, pues al reconocimiento de acción se acompaña un fallo denegatorio de la revocación pretendida, tras concluirse que los actos de liquidación dictados al amparo de una norma inconstitucional no infringen manifiestamente la ley.

4.- La STS 279/2022, de 4 de marzo, resuelve, en cambio, que la anulación por el Tribunal Supremo, en sentencia firme, de la Orden ministerial 2841/2009, de 15 de octubre, supone una circunstancia sobrevenida que colma la exigencia fijada en el art. 219 de la LGT, y faculta a revocar la liquidación tributaria que el Ayuntamiento de Zaragoza giró al Arzobispado de la ciudad. La sentencia sienta abiertamente la doctrina de que la anulación de la disposición aplicada constituye una circunstancia sobrevenida acreditativa de la improcedencia, por ilegal, de la exacción tributaria, que ha de revocarse para permitir la devolución de lo ingresado.

Sorprende sobremanera que el Tribunal Supremo no se haya planteado siquiera la posibilidad de dotar de idéntico alcance revocatorio, en cuanto circunstancia sobrevenida de la máxima cualificación, a la sentencia del Tribunal Constitucional que declaró incompatible con la Carta Magna a la regulación del IIVTNU. A mi juicio, la Sala de casación, por las razones que se han expresado, pudo y debió abordar esta cuestión en las SSTs 154/2022 y 178/2022, en cuyo caso la doctrina que se ha emitido sobre los efectos de la acción de revocación a propósito de este impuesto municipal hubiera sido con toda probabilidad muy distinta. En la actualidad nos encontramos, en cambio, con una jurisprudencia paradójica y desconcertante, conforme a la cual la anulación de una mera Orden ministerial se considera título bastante para revocar las liquidaciones giradas conforme al criterio interpretativo sentado en la misma, y sin embargo la anulación y declaración de inconstitucionalidad de la ley reguladora del IIVTNU no provoca la revocación de las liquidaciones firmes giradas a su amparo.

5.- La STS 279/2022 confirma la nulidad y correlativa revocación de una liquidación tributaria firme en una decisión que, por los datos de partida y las circunstancias concurrentes en el proceso judicial, permite dotar a la doctrina que en la resolución se emana de una gran amplitud y proyección. Esta apreciable

vis expansiva, que hace de la revocación un procedimiento revisor especialmente apto o idóneo para instar la anulación de los actos tributarios de gravamen cuando se constate, por circunstancias sobrevenidas, su ilegalidad, se propaga en diversas direcciones.

En primer lugar, la revocación se estima pese a que la entidad demandante no precisó el supuesto tasado de revocación en el que apoyaba su pretensión, y parece ser además que ni siquiera articuló expresamente su solicitud de devolución de ingresos por el cauce de la revocación regulada en el artículo 219 de la LGT. Los órganos judiciales han suplido todas esas inconcreciones, llegando a cambiar incluso en sus resoluciones la causa legal en la que se fundamentaba la revocación –variación que se produjo entre la sentencia del Juzgado de instancia y la de la Sala de apelación–. No obstante, aunque los Juzgados y Tribunales, como se aprecia, ignoran y no extraen, cuando quieren –como es el caso–, consecuencias negativas de esas imprecisiones y deficiencias formales, sigue siendo aconsejable que los interesados concreten con la máxima claridad el supuesto normativo al que se acogen, y más aún, evidentemente, el específico procedimiento de revisión cuya tramitación se interesa (no se olvide que la STS 474/2023, de 13 de abril, ya ha acordado la retroacción de actuaciones por no identificarse el procedimiento que el actor promovía).

En segundo lugar, la revocación se acuerda con plena consciencia de que la anulación en firme, y de forma definitiva, de la Orden ministerial anulada –hecho que constituye la circunstancia sobrevenida que habilita la revocación– se produjo tiempo después de que la entidad reclamante hubiera presentado su solicitud de devolución. Huelga decir que, conforme a dicho criterio, la acción puede emprenderse válidamente antes de que la circunstancia sobrevenida se consolide y confirme. Basta tan solo con un primer fallo anulatorio –aunque contra él se halle abierto aun un recurso pendiente de resolución– para que el procedimiento de revocación pueda promoverse eficazmente y con éxito (siempre, claro está, que dicha anulación termine ratificándose).

En tercer lugar, y de manera especialmente destacada, el Tribunal Supremo sienta la doctrina de que la anulación de una Orden ministerial, meramente interpretativa, posee el carácter de circunstancia sobrevenida y da lugar a la revocación del acto tributario lesivo que se dictó con arreglo al criterio fijado en dicha Orden. El dato es de una gran trascendencia, porque no se trata ya de que la anulación de la norma deje desprovista de toda cobertura legal a la exacción tributaria obtenida –resulta obvio que el establecimiento y alcance de la exención discutida han de determinarse necesariamente mediante ley–, sino que la circunstancia sobrevenida consiste, simplemente, en que la interpretación que la Administración tributaria concede con alcance general a la exención no es acorde a Derecho. En consecuencia, cualquier resolución judicial firme que declare ilegal y nula la interpretación de una disposición tributaria, y también –con más motivo aún– las sentencias, igualmente firmes, que precisen, en positivo, el significado y alcance de la norma, ha de tener, según esa doctrina jurisprudencial, la consideración de circunstancia sobrevenida con eficacia revocatoria respecto a todo acto que se haya separado del criterio judicial sentado y resulte más gravoso para los obligados tributarios.

A mi entender, la misma significación, en cuanto a circunstancia sobrevenida, debería atribuirse a los criterios interpretativos de preceptos fiscales que establezca, mediante resoluciones firmes, el TEAC, o a los que fije la Administración tributaria a través de la contestación a consultas vinculantes, si bien soy consciente de que en estos últimos supuestos la trascendencia revocatoria puede resultar más problemática y encontrarse con mayores resistencias. Con todo, opino que siempre que se demuestre incontrovertiblemente, y de forma sobrevenida, que el acto de gravamen tributario se fundamenta en una interpretación de la ley fiscal no conforme a Derecho –y por tanto ilegal–, la revocación de dicho acto, a instancia del interesado, resulta inexcusable.

6. Termino señalando que, en mi opinión, las SSTs 154/2022, 178/2022 y, sobre todo 279/2022, pese a incurrir en contradicciones, y mantener todavía una concepción de la revocación tributaria imprecisa y difusa (que ha conducido a emitir en las dos primeras sentencias un fallo denegatorio de la revocación que a mi parecer resulta erróneo), suponen un cambio respecto a la jurisprudencia precedente que avanza en la buena dirección y, por tanto, debe ser acogido favorablemente. Es necesario, sin embargo, dar aún más pasos en esa misma línea, que consoliden y extiendan la doctrina sentada en la STS 279/2022. El cambio es todavía tímido, insuficiente y, en algunos aspectos, confuso. Su bondad obedece no tanto a que la actual doctrina sobre la revocación tributaria resulte ya satisfactoria y completa, sino que se asienta en el notable demérito de la jurisprudencia precedente, ahora parcialmente suprimida, cuya conservación a día de hoy era muy difícil de defender.

Entre los aspectos positivos a reseñar, son destacables, de un lado, las consecuencias que derivan de la jurisprudencia por la que se declara que los particulares disponen de acción para promover un procedimiento de revocación con la finalidad de que se le reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, y se estima además que los órganos judiciales tienen la potestad «*de pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación*». Aunque, a la vista de algunas manifestaciones de las propias sentencias, el Alto Tribunal no parezca ser por completo consciente del alcance que posee dicha doctrina, considero que ésta solo puede fundarse en una concepción de la revocación tributaria que la configure como un procedimiento revisor de actos firmes por motivos exclusivamente de legalidad, desechando que pueda acordarse por razones de carácter discrecional o de mera oportunidad. Esa potestad –más bien obligación– que tienen los órganos judiciales de resolver sobre el fondo, siempre que dispongan de los datos precisos, resulta incompatible con cualquier entendimiento de la revocación como un procedimiento que permite revisar actos firmes en atención a criterios de oportunidad, puesto que, como resulta notorio, la evaluación de los aspectos discrecionales y de oportunidad compete en exclusiva a la Administración, y no está en manos de los jueces reemplazar a ésta en la valoración de tales aspectos. De este modo se consolida y potencia la concepción de la revocación tributaria como instrumento jurídico en defensa y protección de la legalidad fiscal, que permite anular y dejar sin efecto los actos lesivos de gravamen que carezcan de cobertura normativa, y en la que no tiene cabida la apreciación con carácter decisorio de razones de mera oportunidad.

En consonancia con esa misma concepción, ha de hacerse especial hincapié, de otro lado, en que, por las razones ya apuntadas, la doctrina de la STS 279/2022 debiera estar llamada a alcanzar una gran incidencia y proyección, facilitando que la revocación cobre en el ámbito tributario la transcendencia práctica que, en estricta aplicación de lo dispuesto en el artículo 219 de la LGT, le corresponde.

Ha de reiterarse que el principio de seguridad jurídica bien entendido –con sus derivadas como la confianza legítima– y también, en especial, el de legalidad tributaria, son incompatibles con una praxis jurídica en la que lo usual es que las Administraciones públicas retengan y hagan definitivamente suyos ingresos tributarios en virtud de actos de gravamen que carecen, demostrada e indubitadamente, de cobertura legal, mientras que lo absolutamente excepcional es que tales actos se anulen y dejen sin efecto. Dichos principios, así como la obligada sumisión de la Administración a la ley y al Derecho, justifican plenamente que, cuando se anula o declara inconstitucional el precepto material aplicado, o se acredita por acontecimientos sobrevenidos, de forma concluyente e inequívoca, que la interpretación de la norma en que se sustenta el acto no es conforme a Derecho ni se ajusta al verdadero significado que se concede a la misma, sea posible, de manera generalizada y no excepcional, la revocación del acto.

Mas no solo el conjunto de principios afectados, esenciales en un Estado de Derecho, auspicia que no se frustren indebidamente las pretensiones revocatorias legítimamente planteadas, sino que también la necesaria labor de ampliar y fortalecer la conciencia fiscal de la ciudadanía, a fin de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, puede verse negativamente afectadas en caso contrario. Se hace verdaderamente difícil promover el respeto y el cumplimiento riguroso de las leyes tributarias cuando paralelamente las Administraciones públicas, prevaliéndose de su posición dominante, de recovecos normativos abusivamente utilizados, y de la laxitud y condescendencia de los órganos judiciales, no tienen empacho ni rubor alguno en hacer suyos de forma reiterada y constante ingresos percibidos sin título legal que los ampare. Es verdad que una ilegalidad no puede ser reparada con otra ilegalidad, pero dígase como se convence a quienes se han visto perjudicados por una exacción tributaria ilegal, no revocada, a que abandonen cualquier ánimo de revancha y sigan cumpliendo con pleno convencimiento sus futuras obligaciones fiscales. La ausencia de respeto a la ley tributaria por parte de las Administraciones públicas, con el único fin de conservar ingresos indebidos, resulta devastadora también para el reforzamiento de esa necesaria conciencia fiscal, que persigue el cumplimiento efectivo del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos.

Hay múltiples y poderosas razones, en definitiva, para propugnar que la revocación se convierta en un instrumento eficaz para impedir que la conducta ilegal de las Administraciones tributarias cause perjuicios patrimoniales a los administrados. Se trata de evitar que actos sin cobertura legal perpetúen sus nocivas consecuencias patrimoniales sin posibilidad efectiva de reparación. De lo contrario habrá que denunciar que perduran aún, en la actualidad, reminiscencias de la vieja concepción de las obligaciones tributarias como relación de poder,

dominante en un pasado lejano y de carácter autoritario, que son inaceptables hoy en día y no pueden tener cabida, y menos aún respaldo judicial, en un Estado de Derecho.

## 7. Bibliografía

---

ALONSO MURILLO, F. (2005). «Los procedimientos de revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Lex Nova, Valladolid.

BOSCH CHOLBI, J.L. (2021). «La revocación de actos tributarios locales: algunas cuestiones problemáticas», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. II, Sección Análisis. Wolters Kluwer.

BURLADA ECHEVESTE, J.L., y BURLADA ECHEVESTE, I. (2013). «El procedimiento para la revocación de los actos tributarios», *Nueva fiscalidad*, núm. 4.

CALVO VERGEZ, J. (2009). «La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental». Aranzadi. Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2004). «Capítulo X. Procedimientos especiales de revisión», en Rafael Calvo Ortega (Dir.), José Manuel Tejerizo López (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012). «La revisión de actos tributarios en la esfera local», *Tributos Locales*; monografía núm. 1. Renta Grupo Editorial. Madrid.

DE VICENTE TUTOR RODRIGUEZ, M. y HERRERA MOLINA, P.M. (2006). «La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del derecho comunitario por el legislador español», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

ESEVERRI MARTINEZ, E. (2005). «La revocación de los actos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 3.

FABRA VALLS, M. (2005). «La revocación en materia tributaria: ¿procede a instancia del interesado?», *Tribuna Fiscal*, núm. 178-179.

GARCIA NOVOA, C. (2005). «La revocación en la Ley General Tributaria». Thomson-Aranzadi. Cizur Menor.

GARCIA NOVOA, C. (2022) «El resurgimiento de la revocación», *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria*. (<https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa>)

LÓPEZ CANDELA, J.E. (2018). «La nueva configuración de la revocación de los actos tributarios tras la reciente doctrina del Tribunal Supremo». Francis Lefebvre. Madrid.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2006). «La revocación en materia tributaria». Iustel. Madrid.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2014). «La proyección del Derecho de la Unión Europea en la reforma de la Ley General Tributaria: especial referencia al nuevo

procedimiento de revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias no conformes al derecho de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, núm. 17.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. (2019). «Los límites a la potestad de revisión». Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2010). «La revocación en materia tributaria», AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Lex Nova. Valladolid.

MORENO SERRANO, B. (2019). «Revocación de actos tributarios», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 12.

PAGÉS I GALTÉS, J. (2016). «La revisión de actos tributarios en el ámbito municipal: aspectos novedosos derivados de la reforma de 2015», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 17.

PAGÉS I GALTÉS, J. (2020). «Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusvalía». Atelier. Barcelona.

PALAO TABOADA, C. (2014). «Procedimientos especiales de revisión», AA.VV., *Comentario sistemático a la Ley General Tributaria*. CEF. Madrid.

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

RAMALLO MASSANET, J. (2007). «Los procedimientos especiales de revisión en materia tributaria», AA.VV. *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson. Madrid.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2004). «La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?». Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2005). «Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria», AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova. Valladolid.

ROLDÁN CENTENO, E. y MEÑO GALINDO, S. (2010). «Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios», *Crónica Tributaria*, núm. 137.

ROZAS VALDÉS, J.A. (2007). «Revocación tributaria», AA.VV. *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson. Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2020). «El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4.

SOLER ROCH, M.T., y MARTINEZ MUÑOZ, Y. (2007). «La revocación en las haciendas locales». AA.VV. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas locales*. Civitas, Madrid.