

JURISPRUDENCIA RECIENTE SOBRE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA ¹

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario ²

Universidad de Alcalá. Madrid

*Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
(área contencioso-administrativa) (España)*

¹ El presente artículo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades titulado "Tax planning and tax avoidance after BEPS: legal and economic analysis" (PGC2018-099982-B-I00), cuyo investigador principal es el Prof. Juan ARRIETA MARTÍNEZ de PISÓN.

² Este trabajo refleja únicamente las opiniones de su autor que, en modo alguno, pueden atribuirse ni comprometer a la institución en la que presta sus servicios.

SUMARIO

1. Introducción
2. Cuestiones preliminares: actos recurribles y caracteres básicos del procedimiento de revisión analizado
3. Supuestos de nulidad de pleno derecho y su interpretación conforme a la jurisprudencia
 - 3.1. Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional
 - 3.2. Actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido
 - 3.3. Otros supuestos
4. Procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho: aspectos conflictivos
5. Efectos de la nulidad de pleno derecho
6. Bibliografía

1. Introducción

Es conocido que los actos tributarios resultan recurribles conforme a las vías ordinarias de revisión (recursos administrativos y contencioso-administrativos pertinentes) y dentro del plazo previsto en la legislación vigente: un mes para los recursos administrativos y dos meses para los jurisdiccionales. Tal proceder resulta el común cuando se pretende discutir la conformidad a Derecho de los actos dictados por cualquiera de las Administraciones tributarias existentes en nuestro país (*i. e.* estatal, autonómica o local).

Ahora bien, el ordenamiento jurídico contempla la posibilidad de que, en determinadas circunstancias, puedan anularse los actos administrativos que han devenido firmes al no haberse recurrido en tiempo y forma, y ya sea a instancia del administrado o de la propia Administración. A ello se refieren tanto los artículos 47 a 52 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante Ley 39/2015), para el ámbito del Derecho Administrativo general³, como los artículos 216 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en lo que concierne al específico ámbito del Derecho Tributario⁴.

De entre los procedimientos especiales de revisión de actos administrativos o tributarios, la nulidad de pleno derecho es, como resulta conocido, el que tiene unos efectos más relevantes⁵.

Ello es así porque, a diferencia de los otros procedimientos (que podríamos llamar, de forma genérica –aun en el ámbito tributario– de anulabilidad), la nulidad de pleno derecho puede instarse en cualquier momento, aun habiendo transcurrido ya el plazo de prescripción. En definitiva, se considera, como tendremos oportunidad de examinar: (i) que la contravención del ordenamiento

3 Se contemplan en tales preceptos dos instituciones jurídicas distintas en relación con la pérdida de eficacia sobrevinida de los actos administrativos: la nulidad de pleno derecho y la anulabilidad. Además, en los artículos 106 a 111 de la misma norma se recogen distintos procedimientos para declarar las ya referidas nulidad y anulabilidad de actos administrativos.

4 Cabe citar, entre tales procedimientos especiales de revisión y conforme a lo dispuesto en el artículo 216 LGT, los siguientes: (i) la nulidad de pleno derecho, (ii) la declaración de lesividad de actos (y posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa) cuando se trata de actos favorables para los obligados tributarios, (iii) la revocación, (iv) la rectificación de errores y (v) la devolución de ingresos indebidos (con dudas sobre el carácter de auténtico procedimiento especial de revisión de la devolución de ingresos indebidos, *vid.* F. CASANA MERINO, «Los procedimientos especiales de revisión. Especial referencia a la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, número 69, 2005, p. 40. Sobre la revisión de oficio en el ámbito tributario *vid.*, asimismo y entre otros, J. RAMALLO MASSANET, «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *Estudios de Derecho Judicial* núm. 57, 2004; J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004; J. I. RUIZ TOLEDANO, *El nuevo régimen de revisión tributaria*, La Ley, Madrid, 2006; y J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, *Revisión administrativa en vía tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006.

5 Sobre la nulidad de pleno derecho *vid.*, entre otros, A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, Bosch, Barcelona, 2008, así como B. SESMA SÁNCHEZ, *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017 y, últimamente, A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «La nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

jurídico es de tal calibre que la restitución de la legalidad debe prevalecer, incluso, sobre el principio de seguridad jurídica que está en la esencia del instituto de la prescripción; y, más allá de ello (ii) que los actos viciados de nulidad radical no producirían efecto jurídico alguno.

Pues bien, se pretende en las líneas que siguen realizar una revisión de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario. Algunos de ellos son sentencias que han sentado doctrina sobre diversos aspectos del artículo 217 LGT. Otros son autos que admiten recursos de casación y que permitirán nuevos matices sobre la institución jurídica a la que ahora nos referimos. Cuando se ha estimado oportuno, también se alude a algún pronunciamiento del Tribunal Constitucional relacionado con el tema de estudio.

El trabajo que ahora se presenta está estructurado en varios apartados: después de esta introducción, y tras una breve referencia a cuestiones preliminares que sirven para encuadrar la institución analizada, se refieren y comentan algunas sentencias del Tribunal Supremo referidas a los supuestos contemplados en el artículo 217.1 LGT y que, de producirse, permiten la declaración de nulidad de pleno derecho, o bien otros pronunciamientos del mismo Tribunal (básicamente, autos que admiten recursos de casación) y que permitirán crear doctrina sobre algunos aspectos relacionados con el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. Por último, se alude de forma resumida a los efectos de las declaraciones de nulidad de pleno derecho, citando algunas sentencias recientes referidas a tal temática, y se relaciona un listado de bibliografía citada.

2. Cuestiones preliminares: actos recurribles y caracteres básicos del procedimiento de revisión analizado

Antes de entrar al análisis de las resoluciones del Tribunal Supremo que constituyen, en esencia, el objeto del presente comentario, deben realizarse una serie de consideraciones preliminares con el objeto de poder entender mejor el debate trabado en los pronunciamientos que se referirán. Se trata, en suma, de formular una serie de ideas de manera descriptiva y sin mayor profundización, a fin de que las mismas abonen el terreno de los comentarios que se realizarán posteriormente sobre sentencias y autos dictados por nuestro Alto Tribunal.

Debe partirse, a los efectos que ahora interesan, de la redacción del primer párrafo del artículo 217 LGT, el cual prevé una serie de supuestos que, de realizarse, *permitirán* a la Administración declarar la nulidad de pleno derecho de «los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo». Cabe realizar varias consideraciones ya desde un inicio:

En primer lugar, el precepto estudiado se inicia con la frase «[p]odrá declararse la nulidad de pleno derecho», lo cual, desde su estricta literalidad, parece hacer referencia a una potestad administrativa que puede o no ejercerse, es

decir, que entraría en el ámbito de la discrecionalidad de la propia Administración. Ello no obstante, como todas las potestades administrativas tiene un carácter reglado y, por ende, controlable judicialmente. Y resultando, además, que las circunstancias que abren paso a la nulidad de pleno derecho son tan graves que permiten la erradicación de un acto tributario firme aun cuando haya transcurrido ya el plazo de prescripción de la respectiva obligación (de ingreso o devolución), y por ende priorizando su expulsión del mundo jurídico por encima de uno de los principios básicos de nuestro ordenamiento, cual es la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), parece oportuno pensar que si se dan tales supuestos tan extremos la Administración no tiene la mera posibilidad de instar y concluir el procedimiento de nulidad de pleno derecho que permita eliminar los efectos jurídicos de uno de sus actos que ha resultado ser errático sino, por el contrario, la obligación de hacerlo. Ello es así porque la discrecionalidad administrativa –esto es, la opción que tiene una Administración entre dos o más elecciones igualmente justas– está prevista para otro tipo de supuestos que en nada tienen que ver con el que ahora se contempla. En definitiva, la nulidad de pleno derecho debe entenderse para la Administración como un «poder-deber», sin que pueda interpretarse como una mera potestad que los entes administrativos pueden graciamente ejercer o no.

Por otro lado, debe tenerse muy presente que lo que puede declararse nulo de pleno derecho es –por muy evidente que resulte– un acto dictado por la Administración tributaria. Conviene advertir tal circunstancia porque, como es sabido, en nuestro sistema tributario actual perviven dos sistemas de gestión diferenciados: (i) el de autoliquidación, en el que el propio sujeto pasivo calcula la cuota tributaria a pagar y, en su caso, la ingresa, siendo así que tal sistema tiende a ser el predominante en la mayoría de los tributos, a salvo de algunos que requieren información previa que figura en registros administrativos y obtenida normalmente por el sistema de matrícula, padrón, gestión catastral, etc., y por lo general vinculados al ámbito local (*v. gr.* Impuesto sobre Bienes Inmuebles o Impuesto sobre Actividades Económicas, así como tasas y contribuciones especiales); y (ii) el de liquidación administrativa, en el que el propio ente público recaudador calcula y notifica la deuda tributaria, abriéndose al respecto un período voluntario de ingreso. En relación con este segundo sistema de gestión puede resultar que el mismo sea *ab initio* el fijado por la normativa tributaria aplicable, o bien que, siendo el sistema previsto el de autoliquidación –*v. gr.* en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.–, como resultado de una comprobación y regularización tributaria realizada por la Administración se dicte una liquidación con el importe considerado como correcto. Pues bien, únicamente son actos administrativo-tributarios los segundos de los referidos, siendo así que las autoliquidaciones no pueden corregirse por el procedimiento de nulidad de pleno derecho sino por el de rectificación de autoliquidaciones y dentro del plazo de prescripción de 4 años⁶.

Adicionalmente, es preciso indicar que pueden declararse nulos de pleno derecho todo tipo de actos dictados por la Administración tributaria, y ya pro-

6 Cfr. arts. 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

cedan del ámbito de la gestión, inspección, recaudación, revisión administrativa o potestad sancionadora. Habida cuenta de la gravedad de las circunstancias producidas, nada escapa de la potestad revisora de la Administración, a diferencia de lo regulado para el instituto de la revocación, en virtud del cual no pueden entrar a revisarse resoluciones de los órganos económico-administrativos (*cf.* artículo 213.2 LGT). Además, el procedimiento puede iniciarse tanto por la Administración como a instancia de parte, permitiendo una vía muy beneficiosa para los obligados tributarios que quieran revisar –en cualquier momento y mediando lo supuestos que habilitan tal vía excepcional– algún acto de gramamen.

En cuarto lugar, los actos administrativos susceptibles de ser declarados nulos de pleno derecho deben haber adquirido «firmeza administrativa»⁷ por alguno de los dos siguientes supuestos: (i) o no haberse recurrido en plazo, siendo pues firmes y consentidos; (ii) o bien, habiendo sido recurridos tales actos considerados contrarios al ordenamiento jurídico, se ha superado ya el trámite de revisión en sede administrativa, existiendo una resolución firme en esta vía –ya sea la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa– por no haberse accedido a la vía judicial, o incluso, sin ser firme aún por haberse interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo, la decisión última sobre la validez de tal acto administrativo no depende ya de la Administración que lo emitió sino del Poder Judicial.

En definitiva, y según lo indicado más arriba, cabe instar la nulidad de pleno derecho respecto de: (i) un acto administrativo que no ha sido recurrido; (ii) un

7 Se utiliza aquí el término «firmeza administrativa» en un sentido impropio y singular, pues como ha recordado la STS de 20 de diciembre de 2012 (rec. cas. 3495/2009; ECLI:ES:TS:2012:8445), FJ 5º y 6º, aludiendo a la normativa anterior pero que puede entenderse aplicable a la actual: «Los diversos preceptos de la Ley 30/1992 que aluden a los actos administrativos "firmes" se aplican a los que lo son en vía administrativa, tanto si algunos de aquellos preceptos utilizan precisamente esta última expresión (es el caso del artículo 108 que permite el recurso extraordinario de revisión contra actos "firmes en vía administrativa") como si aluden simplemente a "actos firmes". Cuando el artículo 102.4 de la Ley 30/1992 establece la subsistencia de los "actos firmes" anteriores a la declaración de nulidad de una disposición general; el artículo 115 dispone que la falta de interposición del recurso de alzada implica que la resolución sea "firme a todos los efectos"; o el artículo 131.3 trata de la agravante de reincidencia por la comisión de una infracción precedente de la misma naturaleza así declarada en "resolución firme", unos y otros se refieren a aquellos actos que han ganado firmeza en vía administrativa.

En este mismo sentido, y a los efectos de la agravante de reincidencia en conductas sancionables a título de la Ley de Defensa de la Competencia, analizamos los términos "resolución administrativa firme" dentro del contexto de la Ley 30/1992 en nuestra sentencia de 23 de marzo de 2005 (recurso de casación número 4777/2002) que se hace eco de las en ella citadas, así como en sentencias ulteriores.

[...] La consecuencia derivada de la firmeza administrativa del acto sancionador es, en nuestro sistema, su ejecutividad (artículo 138.3 de la Ley 30/1992), cualidad no necesariamente asociada a aquella pues caben, en efecto, actos ejecutivos aún no firmes. Hasta aquí el esquema conceptual de la Ley 30/1992 es congruente y, repetimos, se limita a regular los efectos jurídicos que se anudan a los actos administrativos firmes en vía administrativa y ejecutivos. El reverso del binomio firmeza-ejecutividad es, precisamente, el comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la sanción administrativa, una vez que la resolución en cuya virtud se impone goza de aquellas dos cualidades sin restricción alguna (artículo 132.3 de la Ley 30/1992).

Destacaremos, en este momento, que la Administración "facultada" para ejecutar sus propias decisiones sancionadoras está también condicionada a hacerlo dentro de los plazos legales, salvo que las deje sin efecto o las suspenda (artículos 94, 111 y 138 de la Ley 30/1992). Si no las ejecuta dentro del lapso marcado por la Ley para la prescripción de la acción tendente a exigir su cumplimiento, dicha acción se extingue».

acto administrativo que ha sido recurrido en vía administrativa y, habiéndose concluido la misma, no se haya instado recurso judicial alguno; (iii) un acto administrativo que se ha recurrido en vía administrativa y, una vez agotada ésta, en relación con el mismo se discute su validez en vía contencioso-administrativa; (iv) el acto que resuelve un recurso de reposición que agota la vía administrativa –por ejemplo, en el ámbito de los tributos locales– y haya sido o no recurrida tal resolución en vía judicial; y (v) la resolución de una reclamación económico-administrativa una vez agotada la vía administrativa⁸ y con independencia que se haya interpuesto o no un recurso contencioso-administrativo o de su devenir en las distintas instancias judiciales.

Finalmente –y ello es relevante por lo que se indicará en su momento– los actos administrativos no devienen nulos por el mero hecho de que se haya acordado que las normas que les sirvieron de fundamento han sido declaradas no conformes a la ley (en caso de disposiciones reglamentarias), a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea⁹. En tales casos, resulta preciso instar un procedimiento administrativo que anule el acto tributario dictado, que bien pudiera ser el de nulidad de pleno derecho, el de revocación o cualquier otro previsto en nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, el hecho, ya comentado, de que el procedimiento de nulidad de pleno derecho no tiene plazo para su sustanciación, dota al mismo –por sus amplias posibilidades revisoras– de una fuerza jurídica que pocos procedimientos administrativos tienen. Por ello resulta relevante referirnos a algunas de las últimas resoluciones dictadas por el Tribunal Supremo en esta excepcional vía de revisión en manos de los obligados tributarios.

3. Supuestos de nulidad de pleno derecho y su interpretación conforme a la jurisprudencia

El artículo 217.1 LGT contempla una serie de supuestos tasados que, en el caso de concurrir alguno de ellos, permitirá a las Administraciones tributarias, previo

8 Ello ocurrirá en el ámbito de los tributos estatales únicamente cuando por cuantía no puede accederse al Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC en adelante) o, bien, teniendo acceso al mismo, ha existido pronunciamiento de dicho órgano. Por lo demás, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos municipales o de los órganos autonómicos de resolución de reclamaciones económico-administrativas (cuando existan) agotan en sí la vía económico-administrativa.

9 Así, por ejemplo, prescribe el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que «[l]as sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente». Por su parte, el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional dispone que «[l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"», indicándose además en el artículo 40.1 de la misma norma que «[l]as sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad».

el procedimiento legalmente previsto, la declaración de nulidad de pleno derecho.

Ahora bien, debe recordarse que se trata de un procedimiento excepcional para erradicar los actos viciados con las más groseras infracciones que existen en nuestro ordenamiento jurídico, motivo por el que las causas que se contemplan en dicho precepto han de interpretarse con carácter restrictivo¹⁰.

De entre los supuestos que contempla en artículo 217.1 LGT sólo haremos alusión especial a los contemplados en las letras a) y e), aun cuando también se mencionarán otras causas de nulidad en relación con las cuales se ha pronunciado tangencialmente nuestro Tribunal Supremo o bien se pudiera crear jurisprudencia en un futuro próximo.

3.1. Actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional

Resulta lógico pensar que si un acto administrativo-tributario ha sido dictado con vulneración de los derechos fundamentales recogidos en nuestro texto constitucional y que permiten el acceso a recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, el citado acto ha vulnerado los preceptos más sensibles y sagrados de nuestra Carta Magna y, por ende, se encuentra viciado en tal modo que el mismo debe ser expulsado del ordenamiento jurídico en cualquier momento en que se ponga de manifiesto tal actuación aberrante, esto es, sin que el paso del tiempo pueda convalidarlo.

Lo cierto es que, si bien se mira, no son tantos los derechos fundamentales susceptibles de recurso de amparo que pueden resultar vulnerados por actos de la Administración tributaria. Así, el Prof. GARCÍA MARTÍNEZ, con buen criterio, se refiere en esencia al derecho a la igualdad del artículo 14 de la Constitución española (en adelante CE), a los derechos a la intimidad, secreto en las comunicaciones e inviolabilidad de domicilio contenidos en el artículo 18 CE, así como a las garantías reconocidas en relación con la tutela judicial efectiva y prohibición de indefensión, así como respecto del procedimiento sancionador (artículos 24 y 25 CE)¹¹. Ciertamente, se trata de los más importantes derechos que

¹⁰ Así, señaló la STS 18 de diciembre de 2007 (rec. cas. 9826/2003; ECLI:ES:TS:2007:9022), indicando al respecto: «Como hemos realizado en nuestras SSTs de 19 de diciembre de 2001 y 27 de diciembre de 2006, debemos poner de manifiesto –e insistir– en el carácter restrictivo con el que debemos afrontar la cuestión que nos ocupa, referida a la revisión de oficio de una determinada actuación administrativa, que, de una u otra forma, ha devenido firme en dicha vía. Así, dijimos que «el artículo 102 LRJPA tiene como objeto, precisamente, facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de aquellos derive en su inatacabilidad definitiva. Se persigue, pues, mediante este cauce procedimental ampliar las posibilidades de evitar que una situación afectada por una causa de nulidad de pleno derecho quede perpetuada en el tiempo y produzca efectos jurídicos pese a adolecer de un vicio de tan relevante trascendencia», y citando a la misma *vid.*, entre otras, las SSTs de 19 de febrero de 2018 (rec. cas. 122/2016; ECLI:ES:TS:2018:488), de 1 de abril de 2019 (rec. cas. 1187/2017; ECLI:ES:TS:2019:1079) o de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 2503/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364), con mención de otras sentencias.

¹¹ Cfr. A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 36 y 37.

pueden resultar vulnerados por parte de la Administración tributaria, y ello sin perjuicio de que podrían concebirse otros supuestos marginales que también pudieran afectar a otros derechos fundamentales¹².

3.1.1. Vulneración de la igualdad tributaria

En relación con el derecho a la igualdad en el ámbito tributario, es preciso indicar, con carácter previo, que la prohibición de trato desigual recogida en el artículo 14 CE, esto es, la igualdad ante la ley referida al ámbito tributario, no puede confundirse con el principio de igualdad tributaria que contiene el artículo 31.1 CE. Y ello es así porque mientras el primero de los preceptos constituye un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo y, en lo que ahora interesa, su vulneración permite declarar la nulidad de pleno derecho de un determinado acto tributario, la vulneración de los principios aludidos en el segundo de los preceptos citados –entre ellos la igualdad tributaria, pero también otros: capacidad económica, etc.– no permite instar el procedimiento de revisión del artículo 217 LGT que ahora se analiza¹³.

Ciertamente, el Tribunal Constitucional ha determinado que la diferencia entre la igualdad del artículo 14 y la del artículo 31.1, ambos de la CE, tiene que ver en que la diferencia de trato fiscal se refiera a aspectos subjetivos u objetivos¹⁴. Así, si el obligado tributario es gravado de forma distinta a otro por circunstancias inherentes a su persona –como pueden ser el nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social– se estaría vulnerando la igualdad referida en el artículo 14 CE. Y, por otro lado, si la diferencia de gravamen se debe a razones objetivas (como sería el caso de imponer un tributo de forma disímil en dos situaciones que revelen

12 Así, por ejemplo, podría citarse el artículo 19 CE, en la medida en que determinados beneficios fiscales pueden, de hecho, restringir la libre circulación de personas en territorio nacional. Sobre tal derecho *vid.* H. LOSADA GONZÁLEZ, "artículo 19", en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pp.567-580 (sobre las particularidades de este derecho, mi trabajo *vid.* «Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad», *Nueva Fiscalidad*, número 3/2020, pp. 127-177 (en particular p. 158).

13 Sobre el particular *vid.* recientemente las SSTs de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973 y rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970).

14 Particularmente resume la STC 54/2006, de 27 de febrero (ECLI:ES:TC:2006:54), FJ 6º, con cita a otras anteriores, la doctrina del Alto Tribunal, indicando al respecto que «no toda proclamación constitucional de dicho principio "es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE"; concretamente, en cuanto aquí interesa, no lo es la del principio de igualdad en materia tributaria consagrado en el art. 31.1 CE, tal como hemos declarado en diversas ocasiones (SSTC 111/2001, de 7 de mayo, FJ 7; 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; y 59/1997, de 18 de marzo, FJ 4, in fine; en el mismo sentido, STC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 2; y ATC 1/2000, de 10 de enero, FJ 4). Y, así, la cuestión debatida en cada caso habrá de incardinarse en el ámbito de este último precepto cuando la "eventual contradicción con el principio de igualdad, no reside realmente en un trato desigual contrario al artículo 14 CE, por

idéntica capacidad económica), se estaría quebrantando la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE¹⁵.

Consecuentemente, la invocación de una eventual vulneración de la igualdad tributaria objetiva (esto es, igualdad de trato ante iguales capacidades económicas), estrechamente relacionada, como puede inferirse, con el principio de capacidad económica –no tanto como fundamento de la imposición sino como medida de la misma– incluido en el mismo precepto, no puede fundamentar la nulidad de pleno derecho que ahora examinamos¹⁶.

Lo referido en el párrafo anterior tiene que ver, como es sabido, con la inconstitucionalidad de determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley

estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 CE (SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4; y 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3)" (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4).

En definitiva, aunque siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo». *Vid.*, sobre tales cuestiones, entre otros, A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional: Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011, así como G. PATÓN GARCÍA, *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Sunat, Lima, 2012.

15 Así, la STC 295/2006, de 11 de octubre (ECLI:ES:TC:2006:295), FJ 8º, en relación con la imputación de rentas inmobiliarias que recogía la Ley 18/1991 del IRPF en la que idénticos inmuebles podían valorarse, en función del momento de compra, por cantidades distintas, determinó que «la presente cuestión de inconstitucionalidad se alega un trato desigual en la ley tributaria y por razones diferentes a las que se refiere el art. 14 CE. Efectivamente, es evidente que la posible inconstitucionalidad del citado precepto legal se centra en la atribución de un diferente tratamiento fiscal a los titulares de bienes inmuebles no arrendados que manifiestan una idéntica capacidad económica, diferencia que, en la medida que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 7). Y también es evidente que la desigualdad de gravamen que se denuncia se sitúa exclusivamente en el ámbito del art. 31.1 CE, dado que no se produciría por razones de naturaleza subjetiva –que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se recogen en el art. 14 CE– sino por una causa puramente objetiva –que sólo resulta subsumible en el art. 31.1 CE– (SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, FJ 3; y 382/2005, de 25 de octubre, FJ 3), ya que lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir es el momento en el que se adquiere el inmueble al que el art. 34 b) de la Ley 18/1991 imputa la renta»; y concluyó la vulneración del principio de igualdad recogido en el citado artículo 31.1 CE porque «la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial, lo que permite someterla a imposición en el IRPF, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos, careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica».

16 La STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973), FJ 4º (apartados 9 y 10) refiere: «Llegados a este punto solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria pues este motivo

Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), que fue declarada por varias sentencias de nuestro Tribunal Constitucional (SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017 y 126/2019, de 31 de octubre de 2019) en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)¹⁷. Y habida cuenta de que la referida TRLHL prevé dos sistemas de gestión del IIVTNU (autoliquidación o liquidación administrativa) que pueden adoptar a su elección los municipios que exigen dicho tributo, aconteció que mientras quienes habían ingresado el impuesto por el régimen de autoliquidación podían solicitar la rectificación de autoliquidación y correspondiente devolución de ingresos indebidos en el plazo de prescripción de tal derecho (cuatro años), sin embargo en los municipios que gestionan el tributo por el sistema de liquidación administrativa –o bien que, aun habiendo aprobado un sistema de gestión por medio de autoliquidaciones, dictaban liquidaciones tras las oportunas operaciones de comprobación administrativa–, al haberse dictado liquidaciones, las exacciones tributarias habrían devenido firmes e inatacables en la medida en que las mismas no se hubieran recurrido en plazo salvo –claro está– que fueran revisables por los procedimientos especiales de revisión previstos en los artículos 216 y ss. LGT. Pues bien, como ya se ha indicado, uno de los procedimientos que se hicieron valer al respecto fue el de nulidad de pleno derecho que ahora analizamos, habiéndose entendido por parte de algunos contribuyentes –y estimado por algunos jueces y tribunales– que liquidaciones giradas conforme a normas posteriormente declaradas inconstitucionales debían reputarse *per se* nulas, apreciándose –entre otras vías– el recurso al artículo 217 LGT.

Ante esto, reaccionó, como se ha indicado, el Tribunal Supremo en la sentencia ya referida de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973) y otras más que confirman dicho criterio¹⁸, indicándose, al respecto, como se ha referido, que la vulneración invocada del artículo 31 CE y que sirvió para fundamentar las declaraciones inconstitucionalidad ya mencionadas no se encuentra entre los derechos cuya conculcación permiten acudir al recurso de amparo y, por ende, no cabe la declaración de nulidad de pleno derecho fundada en tal precepto.

Ahora bien, aun aceptando el criterio previamente expuesto, se ha llegado a plantear, en relación con tales pronunciamientos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, que cabría atender en todo caso a la nulidad de pleno

–como ya adelantamos más arriba– es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único –por tanto– que podemos resolver en esta casación. [...] Y en relación con dicha cuestión, resulta forzoso afirmar que la vulneración del principio de capacidad económica –como recoge el juez a quo en la sentencia recurrida– no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio –reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución– no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional)». Sobre el particular *vid.* V. A. GARCÍA MORENO, «Menos devoluciones del Impuesto sobre Plusvalías declarado inconstitucional. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 n.º 436/2020», *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

17 Además de otras sentencias que declararon inconstitucionales normas forales similares a las del TRLHL, como son las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (Territorio Histórico de Guipúzcoa), 37/2017, de 1 de marzo (Territorio Histórico de Álava), y 72/2017, de 5 de junio (Comunidad Foral de Navarra).

18 *Cfr.* SSTC de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 1068/2019; ECLI:ES:TS:2020:984 y 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970) y de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 2503/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364).

derecho, conforme al artículo 217.1.a) LGT pero no por vulneración de los principios contenidos en el artículo 31.1 CE, sino por quiebra del derecho fundamental a la igualdad ante la ley del artículo 14 CE, y ello precisamente porque las diferencias entre los sistemas de gestión tributaria en relación con el IIVTNU (autoliquidación o liquidación administrativa) provocarían una discriminación que podría ubicarse en el último de los preceptos citados y, consecuentemente, permitirían declarar la nulidad de pleno derecho. Particularmente, el auto de 18 de febrero de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Alicante (rec. 313/2018; ECLI:ES:JCA:2019:14A) planteó cuestión de inconstitucionalidad en relación con la eventual infracción del artículo 14 CE que podría suponer tal diferencia en los sistemas de gestión del IIVTNU¹⁹.

Ello no obstante, el Tribunal Constitucional inadmitió tal cuestión de inconstitucionalidad por auto 116/2019, de 15 de octubre, indicando –en esencia– que existía falta de comparabilidad entre las situaciones reputadas iguales (régimen de autoliquidación y de liquidación administrativa) y que determinarían una

19 Particularmente, recogía dicho auto en su fundamento jurídico sexto que «lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas que no se apoyen en criterios objetivos o razonables. En el caso analizado, al impedir el artículo 119.3 de la LGT la rectificación de la declaración en su día presentada por la mercantil recurrente, se establece una injustificada limitación de la posibilidad de revisar la procedencia del pago del impuesto de plusvalía municipal, limitación que se ve agravada si comparamos el distinto régimen que ha previsto el legislador para la rectificación de una autoliquidación. Partiendo de un hecho idéntico, como es el pago de un impuesto, se establecen dos procedimientos o mecanismos diferentes para rectificar o revisar en un futuro (siempre dentro del plazo de cuatro años del artículo 66 de la LGT) la procedencia del importe abonado como consecuencia de la inobservancia de las exigencias establecidas en la legislación ordinaria.

En este caso, debe comprobarse si se ha realizado el hecho imponible del impuesto de plusvalía municipal, en los términos contemplados en el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2002, por el que se aprueba la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

No existe una justificación razonable que ampare el trato diferenciado que ha dispensado el legislador en los artículos 119 y 120 de la LGT, en función del sistema de gestión tributaria escogido por la Administración. Esa ausencia de justificación resulta aún más inexplicable, si cabe, cuando la opción por el sistema de declaración con liquidación o de autoliquidación depende, exclusivamente, de cada una de las Administraciones locales. Dicho de otro modo, la solicitud de revisión o rectificación y devolución de ingresos indebidos que plantea el demandante, correría mejor suerte si el Ayuntamiento en que se encuentran las fincas que ha vendido hubiese decidido gestionar el impuesto en régimen de autoliquidación.

En definitiva, como señala la sentencia que ha sido trascrita, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria, es necesario lo siguiente: 1) Concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; 2) Una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; 3) Que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

En este caso, las situaciones a comparar son iguales. En igualdad de condiciones (gestión del IIVTNU) y a partir de un mismo hecho revelador de capacidad económica, se limitan de forma considerable las posibilidades de modificar la declaración que ha desembocado en la liquidación del impuesto cuando se ha optado por el régimen de declaración en lugar del de autoliquidación. No existe justificación alguna que legitime esta diferencia de trato en la revisión de la liquidación abonada. En función de la opción escogida por la Administración local, el demandante ve limitada la posibilidad de que sean devueltas las cantidades abonadas indebidamente como consecuencia de una interpretación errónea del artículo 104 de la LHL. Por último, las consecuencias jurídicas a que conduce la diferencia de trato en la gestión del impuesto no son razonables, ya que, de haberse gestionado el impuesto por la vía de la autoliquidación, el demandante tendría la posibilidad de obtener la devolución de lo indebidamente abonado, mientras que con la redacción actual del artículo 119 de la LGT, la reclamación del recurrente tendría que ser rechazada por no poder rectificar la declaración en su día presentada.

desigualdad de trato, impidiendo la aplicación del citado artículo 14 CE al supuesto contemplado²⁰.

Y paralelamente, el citado Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 2 de Alicante dictó sentencia de 3 de junio de 2020 (rec. 53/2020) en la que estimó recurso contencioso-administrativo contra la inadmisión a trámite, por parte del Ayuntamiento de Elda, de la solicitud de revisión por actos nulos de pleno derecho, por entender que concurría el supuesto del artículo 217.1.a) LGT. Tal sentencia ha sido recurrida en casación por el citado municipio y se ha admitido el recurso (rec. cas. 4819/2020) en el cual –entre otras cuestiones–, se pregunta a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo «si cabría apreciar causa legal de nulidad radical o de pleno derecho conforme a lo previsto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, letra a), por considerarse que la diferencia de sistemas de gestión tributaria en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana –de autoliquidación o de liquidación administrativa– conlleva una diferencia de trato incompatible con el artículo 14 de la Constitución española y, de ser así, con qué limitación tempo-

En definitiva, la pretensión que el demandante ejercita en el procedimiento seguido ante este órgano jurisdiccional depende de la aplicación artículo 119 de la LGT. Si el Ayuntamiento de Finestrat hubiese optado por el régimen de autoliquidación en la gestión del impuesto, la pretensión del demandante debería ser estimada, siempre y cuando acreditase que no ha existido incremento de valor en las transmisiones de las fincas de su propiedad. En cambio, al haber optado dicho Ayuntamiento por el régimen de declaración del artículo 119 de la LGT, la pretensión del demandante tendría que ser rechazada al no poder rectificar la declaración presentada. No existe ninguna justificación razonable para dispensar un trato tan diferenciado al demandante, quien en función del mecanismo de gestión escogido, vería cómo la pretensión que ha ejercitado en vía judicial es estimada o rechazada. La norma con rango de ley que debe ser aplicada para resolver el fallo puede ser contraria a la Constitución, de ahí la necesidad de aplicar el artículo 35 de la LOTC.

Por todo lo expuesto, procede plantear la cuestión al Tribunal Constitucional para que se pronuncie acerca de si el artículo 119.3 y 4 de la LGT, es conforme a los artículos 14 y 31.1 de la CE».

20 Recoge el Tribunal Constitucional en la resolución citada, particularmente, lo siguiente: «El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

Incluso aceptando como hipótesis, a efectos meramente dialécticos, que se trata de situaciones comparables desde la concreta perspectiva que subyace en la argumentación del auto de planteamiento –las posibilidades de reacción frente a una circunstancia sobrevenida, como es la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la aplicación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza no urbana a situaciones de inexistencia de incremento de valor que se pronunció en la STC 59/2017, de 11 de mayo–, la diferencia de trato entre las posibilidades de revisión existentes en una y otra situación no carecería de una justificación objetiva y razonable, que se fundamentaría justamente en la diferente naturaleza de los actos de aplicación de los tributos que son objeto de revisión: actos firmes y consentidos en un caso, actos de naturaleza estrictamente privada en el otro.

ral». Parece claro, sin embargo, habida cuenta de la doctrina contenida en el ATC 116/2019, de 15 de octubre, antes referido, que el Tribunal Supremo responderá negativamente a tal cuestión.

Todo lo anterior no significa que no pueda apreciarse la nulidad de pleno derecho fundamentadas en el artículo 217.1.a) LGT en relación con vulneraciones de derechos fundamentales. Así, la STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019; ECLI:ES:TS:2020:2724), que se refiere a una liquidación dictada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es especialmente relevante a los efectos que ahora se consideran.

La cuestión de fondo en tal sentencia versa sobre una liquidación provisional girada por la AEAT en 2012 respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por adquisiciones *mortis causa* realizadas por un residente fiscal en Italia, quien no pudo beneficiarse de reducciones similares a las previstas en la normativa aragonesa para residentes de dicha Comunidad Autónoma. Tal liquidación provisional venía a corregir la autoliquidación presentada por el contribuyente en 2008 y en la que se habría aplicado los beneficios fiscales disponibles para residentes en Aragón. Como es sabido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) condenó a España por haber «incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y

Por último, debe señalarse que no todas las diferencias que existen en cuanto a las posibilidades de revisión o reconsideración de liquidaciones y autoliquidaciones son siempre favorables para los contribuyentes que tributan según el sistema de autoliquidación y siempre perjudiciales para los contribuyentes que tributan según el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. Es cierto que, en principio, la rectificación de las autoliquidaciones puede ser instada en la práctica durante un periodo de tiempo más prolongado (cuatro años) que la revisión de las liquidaciones (un mes ex arts. 223.1 LGT y 14.2 TRLHL). No obstante, esta ventaja comparativa no es incondicional ni absoluta.

Por un lado, está subordinada a una importante condición: que la administración no haya practicado antes una liquidación provisional o definitiva. Si se ha practicado una liquidación provisional, la rectificación solo es posible «si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario» (art. 126.3 del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), pues con posterioridad todavía pueden practicarse nuevas liquidaciones provisionales sobre aspectos no abordados en las liquidaciones provisionales anteriores. Y si se ha practicado una liquidación definitiva (art. 126.2 del citado real decreto), las posibilidades de rectificación se equiparan plenamente a las que tiene el sujeto pasivo en el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. En definitiva, en el sistema de gestión del tributo mediante autoliquidación el contribuyente solo puede instar la rectificación de aspectos sobre los que no se haya pronunciado la administración y, una vez practicada la liquidación definitiva, no dispone de más posibilidades de rectificación que las que existen en el sistema de gestión del tributo mediante declaración y posterior liquidación administrativa.

Por otro lado, la mencionada ventaja comparativa cuenta con una importante excepción: los defectos graves y manifiestos que afecten a las liquidaciones y que encajen en las causas de nulidad de pleno derecho que se establezcan expresamente en disposiciones con rango de ley se pueden hacer valer sin limitación temporal alguna (art. 217 LGT) y, por tanto, más allá del plazo en que se permite la rectificación de las autoliquidaciones. Esta importante excepción corrobora la idea de que no son comparables las dos situaciones que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucional trae a colación y considera incompatibles con el principio de igualdad». Comentando el auto referido, *vid.* I. SUBERBIOLA GARBIZU, «A vueltas con la plusvalía municipal: de una historia interminable al día de la marmota. Análisis del ATC 116/2019, de 15 de octubre de 2019», *Nueva Fiscalidad* n° 4/2019, pp. 283-294.

40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste». Siendo ello así, en 2015 el contribuyente presentó solicitud de nulidad de pleno derecho de la precitada liquidación provisional invocándose como causas de la misma los apartados a) –al entenderse vulnerados los artículos 14 y 24 CE– y g) del artículo 217.1 LGT. Y tras admitirse a trámite tal procedimiento extraordinario de revisión y emitirse el informe del Servicio Jurídico de la AEAT y el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dictó orden de 24 de junio de 2016 por la que acordó desestimar la solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho. Recurrida dicha orden ministerial ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, se estimó el recurso por dicho órgano judicial en sentencia de 22 de noviembre de 2018 (rec. 514/2016; ECLI:ES:AN:2018:5005). Y habiéndose recurrido en casación tal sentencia por la Administración General del Estado, el Tribunal Supremo, tras admitirlo a trámite, desestima tal recurso, en la sentencia citada, la cual sostiene en su fundamento jurídico tercero lo siguiente:

«1.- Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España...y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste."».

Ciertamente, se trata de una sentencia relevante y que merece un juicio positivo²¹. Ello es así porque, como se ha indicado más atrás, cabe apreciar que al haberse discriminado por razón de la residencia fiscal –con vulneración del Derecho de la Unión Europea declarada, además, por el propio TJUE–, se está dispensando sin justificación suficiente un trato distinto a una persona por una cualidad estrechamente vinculada a la misma –como es su lugar residencia libremente elegido– y por ende subjetiva, de manera que se estaría produciendo una discriminación por una «condición o circunstancia personal o social», con lo que tal desigualdad cabría encuadrarla también en el derecho fundamental del artículo 14 CE y no únicamente en el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE (dirigido, como se indicó anteriormente, a diferencias de trato que únicamente contemplen la capacidad económica de dos sujetos y no sus circunstancias personales)²². Y si bien es cierto que el artículo 14 CE se refiere a «los españoles», motivo por el que *a priori* y considerando estrictamente dicho precepto podría entenderse que el mismo no resultaría aplicable al caso contemplado (en cuanto que se trataba de una persona con nacionalidad italiana), las normas deben interpretarse sistemáticamente y entenderse en el contexto en el que las mismas deben aplicarse y no de forma aislada. Así, primeramente, el artículo 10.2 CE se refiere a que «[l]as normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Y no cabe olvidar a este respecto que tanto el artículo 7 de la Declaración Universal de Derechos Humanos²³, como el artículo 14 de la Convención Europea de Derechos Humanos²⁴, como, en fin, el artículo 18 del Tratado de Funciona-

21 Comentando la misma *vid.* el trabajo de B. SESMA SÁNCHEZ, «La efectividad de las STJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)», *Nueva Fiscalidad* número 4/2020, versión preliminar cedida por la propia autora, así como V. A. GARCÍA MORENO, «La vulneración del Derecho comunitario sí que puede ser causa de nulidad de liquidaciones consentidas y firmes. Sentencias del Tribunal Supremo núms. 1016/2020 y 1015/2020, de 16 de julio, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo (rec. 810/2019 y 4334/2017)», *Carta Tributaria* núm. 68, 2020, pp. 1 a 13 de la versión electrónica.

22 Debe recordarse la STC 60/2015, de 18 de marzo, referido a un supuesto en el que se discriminaba fiscalmente a residentes en unas comunidades autónomas respecto de otras. Pues bien, en el FJ 5º de dicha sentencia se puede leer: «al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que no ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente "favorecer a sus residentes", tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia.

En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)».

23 A cuyo tenor «[t]odos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación».

24 El cual sostiene que «[e]l goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación».

miento de la Unión Europea²⁵ prohíben la discriminación por razón de la nacionalidad. Pero, en segundo lugar, porque el artículo 10.1 CE hace referencia también a la dignidad humana, lo cual ha permitido al Tribunal Constitucional extender también a los extranjeros el principio de igualdad²⁶.

Y no es el único caso en que puede contemplarse un supuesto del artículo 217.1.a) LGT en relación con el artículo 14 CE. En efecto, por poner un ejemplo, y como ya se ha referido en otro lugar, existen normas tributarias autonómicas que también pueden vulnerar el artículo 14 de nuestra Carta Magna por conceder ciertos beneficios fiscales vinculados a determinados requisitos territoriales que pudieran reputarse disconformes con ciertas libertades fundamentales de la Unión Europea y, por ende, resultar discriminatorias desde una perspectiva subjetiva, por diferenciarse el tratamiento fiscal en función de una circunstancia personal como es la residencia de las personas físicas o jurídicas²⁷.

25 Que establece que «[e]n el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad».

26 Al respecto han señalado M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. F. FERNÁNDEZ LÓPEZ, «La igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley» (comentario al artículo 14 de la Constitución) en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018, pp. 346-347: «Titulares del derecho son, en principio, los ciudadanos españoles. Siguiendo la tradición republicana, y la de otras Constituciones próximas como la italiana, el art. 14 CE se refiere a los españoles, lo que podría interpretarse como voluntad de exclusión de los no españoles de la protección constitucional de la igualdad. Sin embargo, la Constitución, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional, ha aceptado la idea de la existencia de unos derechos humanos, o derechos inherentes a la persona («existen derechos que corresponden por igual a españoles y extranjeros y cuya regulación ha de ser igual para ambos») de los que no podrían ser excluidos los extranjeros, aunque otros derechos se reconocen solo a los nacionales o no se reconocen directamente a los extranjeros, o no en su goce en igualdad de condiciones que los españoles (STC 107/1984, de 23 de noviembre, Sala Segunda, Ponente: Francisco Rubio Llorente), pues el reconocimiento del derecho no impide matizaciones o especialidades en función de la extranjería.

Desde luego, los extranjeros que se encuentran en nuestro territorio son titulares de los derechos que pertenecen a la persona en cuanto tal y no como ciudadano y que son imprescindibles para la garantía de la dignidad de la persona humana, que, conforme al art. 10.1 CE, constituyen el fundamento del orden político. Según el Tribunal Constitucional «derechos tales como el derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la intimidad, a la libertad ideológica, etc., corresponden a los extranjeros por propio mandato constitucional, y no resulta posible un tratamiento desigual respecto a ellos en relación a los españoles». En otros derechos constitucionales pueden establecerse restricciones o modulaciones y esta es una tarea encomendada al legislador, disponibilidad por el legislador del derecho que no supone su desconstitucionalización, "los derechos y libertades reconocidos a los extranjeros siguen siendo constitucionales y, por tanto, dotados [...] de la protección constitucional" (STC 104/1987, de 17 de junio, Sala Primera, Ponente: Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer).

No hay duda de que la igualdad tiene su base en la igual dignidad de los seres humanos y que hay una tendencia en la normativa internacional de derechos humanos de una protección de derechos fundamentales de los no nacionales, de modo que los extranjeros no pueden ser excluidos del derecho a la igualdad (SSTC 159/1994, de 23 de mayo, Sala Primera, Ponente: Pedro Cruz Villalón; 130/1995, de 11 de septiembre, Sala Segunda, Ponente: José Gabaldón López, y 130/2000, de 16 de mayo, Sala Segunda, Ponente: Tomás S. Vives Antón), con independencia de que «resulta posible un tratamiento desigual respecto a ellos en relación a los españoles», diferencia de trato que puede resultar directamente de otros preceptos constitucionales o de decisiones del legislador constitucionalmente legitimado para utilizar la nacionalidad no española (o en su caso no comunitaria) como criterio de diferenciación, pero respetando los límites constitucionales expresos o las propias exigencias de razonabilidad del art. 14 CE (STC 236/2007, de 7 de noviembre, Pleno, Ponente: María Emilia Casas Baamonde)».

27 Cfr. mi trabajo «Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad», *cit.* (en particular pp. 157-158).

3.1.2. Vulneración de los derechos a la intimidad, secreto en las comunicaciones e inviolabilidad de domicilio

Otro ámbito en el que pueden producirse vulneraciones de derechos fundamentales por parte de las Administraciones tributarias es en lo que respecta a los derechos contenidos en el artículo 18 CE, y ya sea tanto en lo que concierne a la intimidad, como en lo referido a la inviolabilidad del domicilio o al secreto en las comunicaciones.

En efecto, no es infrecuente que una Administración tributaria irrumpa en el domicilio constitucionalmente protegido de un sujeto para obtener pruebas referidas a sus obligaciones tributarias, siendo así que de no obtenerse el consentimiento del titular para tal acceso debe necesariamente solicitarse la preceptiva autorización judicial conforme a lo dispuesto en el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), en cuyo caso es esencial una correcta realización del debido juicio de proporcionalidad por parte del juez que autoriza tal entrada y registro²⁸.

Tampoco es, ciertamente, infrecuente que se requiera la apertura de una caja de seguridad donde se estima que pueden existir bienes, valores o dinero, sobre todo en vía de apremio, en cuyo caso también se exige conforme lo dispuesto en el artículo 8.6 LJCA, autorización judicial en cuanto que se pretende acceder a un «lugar» que requiere el consentimiento de su titular.

Y, finalmente, ya en el ámbito de la jurisdicción penal –pero que no puede despreciarse en relación con este trabajo habida cuenta de la existencia de delitos fiscales en nuestro ordenamiento– debe tenerse en cuenta que el control de las comunicaciones también requiere de autorización judicial (*cf.* 579 y ss. de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobado por Real Decreto de 14 de septiembre de 1882).

Pues bien, cuando se haya vulnerado alguno de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución –por no haberse obtenido, por ejemplo, la oportuna autorización judicial, o bien porque aun habiéndose obtenido la misma presente problemas jurídicos que la invalidan– el acto administrativo que infringe los derechos referidos resultará nulo de pleno derecho, con las consecuencias que de ello se derivarán en relación con la doctrina de los frutos del árbol envenenado²⁹ y, adicionalmente, la anulación de todo tipo de efectos –incluidos los de interrupción de la prescripción– que de tales actuaciones pudieran derivarse.

No obstante, será infrecuente que se insten nulidades de pleno derecho por tales circunstancias. Ello se debe a que, mientras que el resto de actos administrativos que pueden considerarse en ámbitos tributarios serán dictados, con-

28 Sobre el particular ténganse en cuenta, como resoluciones más recientes, las SSTS de 10 de octubre de 2019 (rec. cas. 2818/2017; ECLI:ES:TS:2019:3286), de 7 de julio de 2020 (rec. cas. 641/2018; ECLI:ES:TS:2020:2222), así como de 1 de octubre de 2020 (rec. cas. 2966/2019; ECLI:ES:TS:2020:3023).

29 *Cfr.* STC 114/1984, de 29 de noviembre.

forme con el principio de legalidad y autotutela administrativa, sin requerirse la intervención judicial, en los supuestos ahora considerados sí es preciso que el Poder Judicial autorice mediante auto la entrada y registro al domicilio constitucionalmente protegido, el acceso a lugares privados o a las comunicaciones personales (salvo, claro está, que no hubiera mediado autorización judicial ni consentimiento del obligado tributario –vid., entre otras, las SSTS de Pleno de 23 y 24 de abril de 2010, que resolvieron los recursos de casación núms. 704/2004 (ECLI:ES:TS:2010:2218), 4572/2004 (ECLI:ES:TS:2010:2341), 4888/2006 (ECLI:ES:TS:2010:2318), 5910/2006 (ECLI:ES:TS:2010:2267), 6615/2003 (ECLI:ES:TS:2010:2397) y 3791/2006 (ECLI:ES:TS:2010:2342)–). Y siendo ello así, en la mayoría de los casos en los que existirá una autorización judicial, la lesión del derecho no se produciría, en puridad, por la Administración sino por un Juez o Tribunal, con lo que no existirá la posibilidad de instar, en relación con la autorización concedida, la nulidad del artículo 217 LGT sino que existirá una vía propia de recursos (de apelación y, eventualmente, de casación o de amparo) que determinarán la oportunidad o no de la autorización judicial producida. Y, en caso de acordarse que tal autorización fue indebida o contraria a Derecho, el efecto propio de la sentencia que así lo determine será la revocación de tal autorización con los efectos referidos de la citada doctrina de los frutos del árbol envenenado, puesto que se habrá vulnerado un derecho fundamental deviniendo, en consecuencia, viciados con nulidad radical los actos administrativos de entrada y registro o lesión, en suma, de la intimidad personal, inviolabilidad de domicilio o el secreto en las comunicaciones y los actos que resulten de tales actuaciones (v. gr. liquidaciones o sanciones que tomen en cuenta la prueba ilícitamente obtenida). En definitiva, no habrá que instar, en la generalidad de los casos, la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos por cuanto que las sentencias que acuerden que se produjo una autorización indebida determinarán la propia vulneración del derecho fundamental aludido, con los efectos que se han referido ya.

3.1.3. Garantías procesales o procedimentales y principio de legalidad en el ámbito sancionador

En lo que concierne a los derechos referidos en los artículos 24 y 25 CE, conviene destacar que tampoco será común la invocación de tales preceptos como supuestos de vulneración de derechos fundamentales que determinen la nulidad de pleno derecho del artículo 217.1.a) LGT.

Ello es así, por un lado, y en lo que respecta al derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión contenido en el artículo 24 CE, porque si la lesión del derecho fundamental se realiza por órganos judiciales, el remedio a tal infracción debería encontrar solución en la vía de recursos contra las resoluciones judiciales (apelación, en su caso, casación o, eventualmente, recurso de amparo), sin que resulte de aplicación el artículo 217 LGT que ahora analizamos.

Por otro lado, porque lo que se ha denominado *indefensión administrativa* –como podría ser la omisión del trámite de audiencia, defectos en las notificaciones, etc.– no se entiende, por lo general y salvo en lo que concierne al ámbito

sancionador, una vulneración con relevancia constitucional y susceptible de amparo con fundamento en el artículo 24 CE, al existir la posibilidad de interponer recursos judiciales en los que cabría subsanar tal indefensión producida por la Administración³⁰.

30 *Vid.*, no obstante, las apreciaciones vertidas sobre el particular por C. CIERCO SEIRA, «La subsanación de la indefensión administrativa en vía de recurso. Reflexiones a la luz de las últimas aportaciones jurisprudenciales», *Revista de Administración Pública* núm. 170, 2006, pp. 145-189, así como por M. J. GALLARDO CASTILLO, «La creciente decadencia jurisprudencial del principio de audiencia al interesado en el procedimiento administrativo: una visión crítica», *Administración de Andalucía: revista andaluza de administración pública* núm. 57, 2005, pp. 161-185. Por su parte, son varias las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el particular. Así, la STC 68/1985, de 27 de mayo, FJ 4º, ha referido que «[l]a falta de audiencia no se puede imputar como cometida en el trámite mismo del recurso de reposición: ni lo denuncia así la recurrente, ni si se hubiera producido habría constituido una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al art. 105 c) de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia, "cuando proceda" (y aquí legalmente no procede), pues las exigencias del art. 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa. No ha habido, pues, indefensión ni falta de audiencia debida, ni en la fase jurisdiccional ni en la fase administrativa en un momento o trámite en que fuera constitucionalmente exigible»; y la STC 175/1987, de 4 de noviembre, FJ 3º ha indicado: «La vulneración del art. 24.1 de la Constitución se habría producido por el hecho de que el Ministerio de Educación y Ciencia anulara el tercer ejercicio de las pruebas en que intervinieron cada uno de ellos, sin oírles previamente y causándoles indefensión.

Debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que la indefensión ha de ser entendida como una limitación de los medios de defensa producida por una indebida actuación de los órganos judiciales, por lo que no puede ser alegado el art. 24.1 de la Constitución frente a actuaciones de la Administración. Según criterio reiterado de este Tribunal, las infracciones cometidas en el procedimiento administrativo tienen que ser corregidas en vía judicial y planteadas ante los órganos judiciales y resueltas motivadamente por éstos, en uno u otro sentido, pero no originan indefensión que pueda situarse en el art. 24.1 de la Constitución. Así, la STC 68/1985, de 27 de mayo, ha afirmado que la falta de audiencia del perjudicado no constituye "una infracción susceptible de amparo, sino acaso sólo contraria al art. 105 c) de la Constitución, donde sólo se exige la audiencia cuando proceda..., pues las exigencias del art. 24 no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa".

Por su parte, los Autos de 29 de octubre y 22 de diciembre de 1986 han declarado que "la falta de audiencia en la vía administrativa han de ser revisadas y corregidas por la jurisdicción sin que tenga en línea de principio, como tales, dimensión constitucional"; por su parte, la STC 23/1995, de 30 de enero, FJ 2º ha señalado que «[a] los efectos del correcto entendimiento del contenido constitucional de los derechos invocados, conviene no confundir la presunción de validez de los actos administrativos con la presunción de inocencia, ni la indefensión administrativa con la judicial, máxime, cuando –como ahora es el caso– la actuación administrativa fue revisada por los órganos jurisdiccionales en un proceso celebrado con todas las garantías». Y, asimismo, la STS del 13 de mayo de 2013 (rec. cas. 6165/2011; ECLI:ES:TS:2013:3083), ha indicado en su FJ 3º que "[s]e ha de recordar, por último, el carácter excepcional de la nulidad de pleno derecho y que, conforme a nuestra jurisprudencia, la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos no sancionadores no determina por sí misma tal radical consecuencia [véanse, por todos las sentencias de 16 de noviembre de 2006 (casación 1860/04 , FJ 4º), 12 de diciembre de 2008 (casación 2076/05, FJ 2 o) y 9 de junio de 2011 (casación 5481/08 , FJ 5º); esta última en particular]".

Y en lo que respecta al procedimiento sancionador, la ocasión amerita la extensión de la siguiente cita de la STC 54/2003, de 24 de marzo, FJº 3 y 4, donde se indicó: «Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la entidad demandante de amparo ha de partir de la reiterada doctrina de este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), que ha declarado, no sólo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE, considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 CE, no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (FJ 5), "constituye una ineterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho".

Por otro lado, y considerando el principio de legalidad en el ámbito sancionador que recoge el artículo 25 CE, no es común que se puedan imponer sanciones sin existir una ley que así lo determine, entre otras cosas por la amplia regulación que recogen, desde una perspectiva general, los artículos 191 a 206 bis LGT, preceptos que son complementados, además, por leyes específicas. Ello no obstante, podría darse el caso de que la imposición de sanciones resultara finalmente indebida al haberse declarado inconstitucional o contraria a Derecho de la Unión Europea la ley que regula una determina infracción y san-

Acerca de esta traslación, por otra parte condicionada a que se trate de garantías que resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador, existen reiterados pronunciamientos de este Tribunal. Así, partiendo del inicial reproche a la imposición de sanciones sin observar procedimiento alguno, se ha ido elaborando progresivamente una doctrina que asume la vigencia en el seno del procedimiento administrativo sancionador de un amplio abanico de garantías del art. 24 CE. Sin ánimo de exhaustividad, se pueden citar el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición de la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; y, en fin, el derecho a utilizar los medios de prueba adecuados para la defensa, del que se deriva que vulnera el art. 24.2 CE la denegación inmotivada de medios de prueba (por todas, SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 5; 3/1999, de 25 de enero, FJ 4; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 7; 117/2002, de 20 de mayo, FJ 5).

El ejercicio de los derechos de defensa y a ser informado de la acusación en el seno de un procedimiento administrativo sancionador presupone, obviamente, que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues sólo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa previa a la toma de decisión y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga. En este sentido, el Pleno de este Tribunal en la STC 291/2000, de 30 de abril, ha declarado, con base en la referida doctrina constitucional sobre la extensión de las garantías del art. 24 CE al procedimiento administrativo sancionador, que los posibles defectos en la notificación o emplazamiento administrativo, cuando se trate, como en este supuesto acontece, de un acto administrativo sancionador, revisten relevancia constitucional desde la perspectiva del art. 24 CE (FJ 4). Y la citada Sentencia, en relación con un acto administrativo carente de carácter sancionador, resultando dicha doctrina aplicable a los actos administrativos sancionadores, se ha referido a la necesidad de que la Administración emplazase a todos los interesados siempre que ello sea factible, por ser conocidos e identificables a partir de los datos que se deduzcan u obren en el expediente administrativo, debiendo concurrir los siguientes requisitos para que revista relevancia constitucional la falta de emplazamiento personal: en primer lugar, que el no emplazado tenga un derecho subjetivo o interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte; en segundo lugar, que el no emplazado personalmente haya padecido una situación de indefensión a pesar de haber mantenido una actitud diligente; y, por último, que el interesado pueda ser identificado a partir de los datos que obren en el expediente (FFJJ 5 y 13).

[...] la sanción se ha impuesto de plano a la demandante de amparo, esto es, sin respetar procedimiento contradictorio alguno y, por tanto, privándole de toda posibilidad de defensa durante la tramitación del procedimiento administrativo sancionador (STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 12). En tal sentido, este Tribunal ha declarado en la STC 18/1981, de 8 de junio, que los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24 CE "no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración... pueda incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de decisión", pues "la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto implicado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga" (FJ 3).

Ha de concluirse, pues, que, al haberse impuesto a la entidad recurrente en amparo una sanción sin procedimiento contradictorio alguno, la Administración ha vulnerado el art. 24 CE, por no respetar el derecho fundamental de la demandante de amparo a no ser sancionada si no es a través del correspondiente procedimiento en el que, con las modulaciones que procedan, se respeten las garantías que se deducen del mencionado precepto constitucional (STC 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 12)».

ción tributarias³¹, o bien porque se considerara ilegal la norma reglamentaria que crea la obligación tributaria y de la que se pueden derivar sanciones³². Siendo ello así, la interpretación restrictiva que se ha predicado de la nulidad de pleno derecho en el ámbito del Derecho Público (y del artículo 217 LGT en particular) permitiría pensar que en el momento de imponerse la sanción sí existía una norma aplicable que amparaba la potestad sancionadora ejercida por la Administración tributaria –que únicamente ha devenido indebida de forma sobrevenida– y, por ello mismo, no resulta apreciable la infracción grosera del ordenamiento jurídico que requiere la declaración de nulidad de pleno derecho, reservada a los supuestos más extremos³³. Y ello, claro está, sin perjuicio de que pudieran aplicarse para tales casos otros institutos previstos en nuestro ordenamiento jurídico, como la revocación en materia tributaria del artículo 219 LGT.

3.2. Actos que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido

Uno de los supuestos del artículo 217.1 LGT que más relevancia ha tenido en relación con las declaraciones de nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario ha sido, en los últimos tiempos, el previsto en la letra e) del precepto citado que, textualmente, recoge la posibilidad de declarar tal nulidad radical en relación con los actos tributarios –y resoluciones de tribunales económico-administrativos– «[q]ue hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello». Pues bien, al respecto cabe citar dos grupos de resoluciones recientes de nuestro Tribunal Supremo que pueden servir para ilustrar la aplicabilidad del supuesto ahora analizado.

Así, por un lado, debe mencionarse la ya citada STS de 18 de mayo de 2020 (2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970), que examinaba la posibilidad de que una liquidación por impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana pudiera resultar nula por cuanto que, al haberse declarado nulos determinados preceptos del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, no se habría seguido –de forma sobrevenida y a la luz de la resolución del Tribunal

31 Vid, sobre el particular, los autos de admisión de 2 de julio de 2020 (rec. cas. 1124/2020; ECLI:ES:TS:2020:5196A; rec. cas. 6202/2019; ECLI:ES:TS:2020:5197A y rec. cas. 6410/2019; ECLI:ES:TS:2020:5204A), que cuestionan la conformidad a derecho de la regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero contenida en la disposición adicional decimoctava de la LGT, así como las sanciones que lleva asociadas tal obligación que se declara a través del modelo 720.

32 Vid., por ejemplo, el auto que admite de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4727/2020; ECLI:ES:TS:2020:10786A) que plantea la legalidad de la obligación instaurada por la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, siendo así que el incumplimiento –o cumplimiento deficiente– de tales obligaciones puede conllevar sanciones tributarias (cfr. artículos 198 y 199 LGT).

33 Así, la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970) al referirse a otro supuesto que habilita para declarar nulo de pleno derecho un acto tributario –el previsto en la letra e) del artículo 217.1, referido a que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido– entiende que la eventual infracción debe referirse al procedimiento legal previsto en la norma legal antes de su eventual pérdida de eficacia por una declaración de inconstitucionalidad.

Constitucional— el procedimiento legalmente previsto para la liquidación de tributo. Pues bien, la sentencia citada niega que resulte aplicable el supuesto previsto en el artículo 217.1.e) LGT al caso contemplado por cuanto que el procedimiento legalmente previsto en el momento de producirse la liquidación era el recogido en la TRLHL antes de la declaración de inconstitucionalidad referida que determinó la inaplicabilidad de determinados preceptos de dicho texto normativo³⁴.

Por otro lado, deben mencionarse una serie de sentencias del Tribunal Supremo iniciadas con el pronunciamiento de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017; ECLI:ES:TS:2018:2770) y en las que se ha entendido que la utilización de un procedimiento tributario previsto en la LGT (verificación de datos recogido

34 Así, en el FJ 4º de la sentencia referida se recoge: «9. Llegados a este punto nos queda por dilucidar una primera cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria pues este motivo —como ya adelantamos más arriba— es el único que fue tenido en cuenta por el juzgador para considerar nula la liquidación tributaria de la que trae causa el ingreso que, por ello, debe considerarse indebido.

Tendremos que pronunciarnos, además y en el caso de que entendamos que tal motivo no concurre, sobre los otros motivos de nulidad que estuvieron en el debate en la medida en que fueron aducidos en el escrito rector del procedimiento abreviado; seguramente en otros procesos resultará obligatorio analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria, pues en ellos tal cuestión será la relevante.

Pero, insistimos, la congruencia interna de esta sentencia, el respeto al debate procesal producido en sede administrativa y en la instancia y el juicio de relevancia que resulta aquí aplicable nos obligan a resolver la casación, en primer lugar, en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria y, en su caso, respecto de los otros tres supuestos de nulidad que tienen aquí, como se ha dicho, relevancia.

10. En relación con dicha cuestión, resulta forzoso recordar aquí la consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre el significado y alcance de ese motivo de nulidad, según el cual son nulos los actos tributarios

"Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Así, nuestra jurisprudencia ha distinguido distintos supuestos en relación con este motivo, que pueden sintetizarse así:

10.1. La expresión "prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello" debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.

10.2. La utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento; pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado ad hoc, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión.

10.3. Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo del procedimiento.

11. La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente —por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales— acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello por las razones que a continuación se exponen:

11.1. El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4.

En la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.

en los artículos 131 a 133 LGT) en lugar del que exigía la realidad investigada (comprobación limitada de los artículos 136 a 140 LGT), determina la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones resultantes de tales procedimientos y, en consecuencia, la prescripción de las obligaciones tributarias que pretendía exigir la Administración por no haberse interrumpido, por un procedimiento viciado de nulidad radical, la prescripción que finalmente ganó el contribuyente³⁵.

Pues bien, el TSJ del País Vasco consideró que la jurisprudencia contenida en la citada STS de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017) y posteriores contrariaba la anterior doctrina del mismo Tribunal Supremo y que no se había producido la debida justificación por parte del intérprete máximo de la normativa tributaria, motivo por el cual dictaminó consciente y reflexivamente en contra de tal jurisprudencia consolidada, circunstancia que trajo como consecuencia admitir varios recursos de casación por un motivo ciertamente excepcional como es el

Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" –retrospectivamente– un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar.

11.2. El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme.

En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que –solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional– se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto –como el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía–; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues éste solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia.

El ayuntamiento –al liquidar a BANKIA, SA el tributo que nos ocupa– no prescindió absolutamente del procedimiento legalmente previsto sino que, antes al contrario, respetó los trámites previstos en la ley entonces vigente, trámites en los que –ciertamente– no se permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido; pero esa objeción –declarada con efectos anulatorios por el Tribunal Constitucional años después de girarse la liquidación– no puede ser oponible al ayuntamiento recurrente en la medida en que éste no tenía otra opción, para liquidar el tributo, que ajustarse a la ley reguladora del mismo.

12. En definitiva, no concurre el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria [...].»

35 *Vid.* sentencias de 28 de noviembre de 2019 (rec. cas. 2532/2017; ECLI:ES:TS:2019:3892), de 6 de febrero de 2020 (rec. cas. 4489/2018; ECLI:ES:TS:2020:370 y rec. cas. 3878/2018; ECLI:ES:TS:2020:369), de 19 de febrero de 2020 (rec. cas. 4487/2018; ECLI:ES:TS:2020:553), de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 3940/2017; ECLI:ES:TS:2020:994), de 28 de mayo de 2020 (rec. cas. 2605/2019; ECLI:ES:TS:2020:1375), de 17 de septiembre de 2020 (rec. cas. 3260/2018; ECLI:ES:TS:2020:2860), 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 8095/2018; ECLI:ES:TS:2020:3280), de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 2602/2018; ECLI:ES:TS:2020:3287 y rec. cas. 8095/2018; ECLI:ES:TS:2020:3287).

previsto en el artículo 88.3.b) LJCA³⁶. En efecto, las sentencias del TSJ del País Vasco recurridas en casación entendieron que la elección, por parte de la Administración de un procedimiento –equivalente en normativa foral a la verificación de datos– en lugar de otro –comprobación limitada–, cuando según la normativa correspondía este último procedimiento y no el primero, no conllevaba omisión total y absoluta del procedimiento si no había existido indefensión, citando en apoyo de tal tesis doctrina anterior del propio Tribunal Supremo³⁷.

Y ha sido un nuevo grupo de sentencias las que, en contestación al envite que habían supuesto las citadas sentencias del referido TSJ del País Vasco se ha explicitado en mayor medida el criterio seguido por el Tribunal Supremo³⁸, que puede resumirse en lo dictaminado en la STS de 24 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4435/2019; ECLI:ES:TS:2020:4037) FJ 3º, apartados 3 y 4, de la segunda de las resoluciones citadas a pie de página, donde se indicó:

«El argumento utilizado por la Sala a quo en la sentencia recurrida, según la cual la ley (foral y estatal) exige que el acto sea dictado prescindiendo "total y absolutamente" del procedimiento legalmente establecido siendo así que –en el caso que se analiza– los trámites sustanciales del procedimiento exigido están presentes en el que se utiliza, no puede ser asumido.

Como acertadamente señala el recurrente en su escrito de interposición, con el modo de proceder de la Hacienda Foral se subvierten las reglas de la carga de la prueba. En el procedimiento que resulta exigible (verificación de datos) la Administración debe requerir al interesado aclaraciones para verificar los datos declarados bien (i) porque la declaración o autoliquidación adolezca de defectos formales, o incurra en errores aritméticos, o aquellos no coincidan con datos que obren en poder de la Administración tributaria (ii) bien porque se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación o de los justificantes aportados con la misma (iii) bien porque necesite requerirle aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

36 Cfr. autos del TS de 28 de octubre de 2019 (rec. cas. 2994/2019; ECLI:ES:TS:2019:11295A), de 6 de noviembre de 2019 (rec. cas. 2494/2019; ECLI:ES:TS:2019:11435A), de 14 de noviembre de 2019 (rec. cas. 2996/2019; ECLI:ES:TS:2019:11834A) y de 16 de enero de 2020 (rec. cas. 4435/2019; ECLI:ES:TS:2020:285A).

37 Así, en la sentencia recurrida en el primero de los recursos de casación citados (FJ 3º) –con fundamentación similar a la que se recoge en el resto de sentencias recurridas– se indica: «La conclusión a la que llega la Sala es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación, en la medida en que hubo procedimiento y, lo que es determinante, no se causó indefensión alguna al interesado, conclusiones que en supuestos idénticos ha confirmado el Tribunal Supremo en numerosos pronunciamientos.

En efecto, a dicha conclusión llegó la Sala en la sentencia de 2 de diciembre de 2014, dictada en el recurso número 1083/2012, confirmada en casación por la sentencia del Tribunal Supremo 1398/2016, de 13 de junio (recurso de casación número 2640/2015), en sentencia de 9 de diciembre de 2014 dictada en el recurso número 1088/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1585/2016, de 29 de junio (recurso de casación número 2194/2015); en sentencia de 16 de diciembre de 2014 dictada en el recurso 1087/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1397/2016 de 13 de junio (recurso de casación número 2632/2015); y, sin ánimo de exhaustividad, en sentencia de 21 de noviembre de 2014 dictada en el recurso número 1035/2012, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo 1396/2016, de 13 de junio (recurso de casación número 2742/2015)».

38 Sentencias de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 2996/2019; ECLI:ES:TS:2020:3954), de 24 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4435/2019; ECLI:ES:TS:2020:4037) y de 30 de noviembre de 2020 (rec. cas. 2994/2019; ECLI:ES:TS:2020:4129).

En consecuencia, los órganos de gestión, en el seno de un procedimiento de verificación de datos, no pueden requerir y en su caso girar liquidación provisional si ello conlleva la comprobación de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales: es un mero control de carácter formal de la declaración o autoliquidación presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto.

En la comprobación limitada, por el contrario, hay una lista cerrada de actuaciones comprendidas en este procedimiento, entre las que se incluyen las de efectuar requerimientos a cualquier persona natural o jurídica para comprobar la exactitud de los datos que obren en poder de la Administración o hayan sido declarados o aportados por el declarante o que hubieran estado obligados a suministrar.

Además, el inicio de las actuaciones de comprobación limitada podrá notificarse: mediante comunicación, que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones y mediante propuesta de liquidación (que es lo que aquí ha sucedido), cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formularla.

Tiene razón, por tanto, el recurrente cuando afirma que acudir al procedimiento inadecuado no es baladí, ni gratuito. Y tampoco es, ni puede ser subsanable ex post acudiendo al expediente de dar traslado para audiencia: al formular una propuesta que la ley no autoriza, se fuerza al recurrente a demostrar que sus ingresos son inferiores a los que la propuesta dice; es decir, que el contribuyente tiene que realizar una suerte de función «comprobadora», sustituyendo a la que tendría que hacer la Administración (que, por cierto, ya ha efectuado –por su cuenta– los requerimientos a terceros que ha tenido por conveniente).

[...] En cualquier caso, cabría añadir que ha sido el legislador –estatal y foral– el que ha optado por la existencia para el caso que nos ocupa de procedimientos distintos a los que ha dotado, además, no solo de plazos y trámites diversos, sino –sobre todo– de garantías diferentes y específicas.

Si ello es así, sobre todo si se analizan esos procedimientos desde el punto de vista de las garantías que dispensan a los obligados tributarios, forzoso será concluir que la utilización de unos u otros no es indiferente, o intercambiable, o –como hemos dicho– subsanable con posterioridad acudiendo al expediente de la audiencia.

Desde luego, en el caso de autos, no puede afirmarse –como hace la Sala de instancia– que el empleo de un procedimiento distinto del legalmente previsto haya sido inocuo para el contribuyente por el mero hecho de haber sido oído pues, como hemos visto, se ha alterado el régimen procedimental de forma severa y se ha colocado al sujeto pasivo en una posición mucho más compleja que aquella otra en la que hubiera estado de seguirse el procedimiento adecuado».

Y, ciertamente, la exigencia de indefensión (administrativa) en relación con el supuesto previsto en el apartado 217.1.e) LGT, postulada por el TSJ del País Vasco en contradicción con la jurisprudencia actual del TS, constituía un requi-

sito extraño a la norma que, en todo caso, podría incardinarse –con dificultades, como indicamos más atrás– en el supuesto previsto en la letra a) de tal precepto en relación con la vulneración de derechos fundamentales susceptibles de recurso de amparo, pero que poco tiene que ver con la omisión absoluta del procedimiento legalmente previsto.

3.3. Otros supuestos

Ciertamente, los supuestos antes referidos del artículo 217.1 LGT, aun con ser los más habituales en el ámbito de las declaraciones de nulidad tal y como se ha puesto de manifiesto con la cita de recientes resoluciones del Tribunal Supremo, no excluyen la posibilidad de que otros supuestos referidos en el artículo 217.1 LGT sean igualmente susceptibles de fundar nulidades de pleno derecho.

Así, por un lado, en cuanto al supuesto previsto en la letra b) del artículo 217.1 LGT en lo que hace a actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado con carácter previo en algunos supuestos³⁹ y probablemente lo hará también en un futuro próximo⁴⁰.

También es extraño que pueda apreciarse, en el ámbito tributario, el supuesto de nulidad previsto en el apartado f) del artículo 217 LGT, referido a «actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición», más allá de poder apreciarse en relación con beneficios fiscales expresa o presuntamente reconocidos⁴¹.

39 Cfr. A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 41-48.

40 Vid. auto del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 2221/2020; ECLI:ES:TS:2020:10784A).

41 En relación con este supuesto de nulidad, invocado en relación con los eventuales derechos a la devolución de ingresos indebidos que otorgaría la STC 59/2017, de 11 de mayo, la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970), FJ 5º.2, ha dictaminado la extravagancia de la alegación formulada para dicho supuesto en los siguientes términos: «Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria [...]»

Para fundamentar la concurrencia en el caso de este motivo de nulidad, señalaba en su demanda BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:

"El TC ha declarados nulos de pleno derecho los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, declaración de nulidad que conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) al ayuntamiento careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado en la letra f) del artículo 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada".

Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos "dictados por la Administración" (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

Y por citar un ejemplo más, resulta también singular que pueda apreciarse la circunstancia del apartado g) del artículo 217.1 LGT referida a «[c]ualquier otro [supuesto] que se establezca expresamente en una disposición de rango legal» aun cuando quiera verse en algún resquicio de nuestro ordenamiento alusiones oblicuas a determinados casos que pudieran ser determinantes de nulidades de pleno derecho, pues tal exégesis, con carácter general, no cabe habida cuenta de la ya referida interpretación estricta que se debe realizar del precepto aludido⁴².

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los «requisitos esenciales» (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitoria del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere –ni puede referirse– a actos de gravamen o a actos –como los tributarios que ahora nos conciernen– en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado –no la Administración– se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional».

42 Así, la tan citada STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:970), FJ 5º. 3, rechaza que el artículo 39 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional recoja un supuesto de nulidad radical contenido en otra ley distinta de la LGT, indicando en relación con ello lo siguiente: «la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos –ni debemos– eludir un pronunciamiento al respecto.

a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad –por inconstitucionalidad– de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo, en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto –como dijimos más arriba– de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que –como dijimos– no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

c) No consideramos que sea una norma de esa clase –suficiente a los efectos de la nulidad del acto– la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica el Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:

«Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia».

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros –preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley–) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena –ante la falta de tal especificación– de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

d) En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria».

4. Procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho: aspectos conflictivos

El procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho de actos dictados en el ámbito tributario, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, viene regulado en el artículo 217 LGT y en los artículos 4 a 6 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA, en adelante). En esencia, se trata de un procedimiento administrativo, que puede iniciarse: (i) tanto por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, (ii) como a instancia del interesado. Y es preciso, además, indicar que, como es lógico, existe la posibilidad de inadmisión a trámite la solicitud de nulidad de pleno derecho cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se fundamente en alguna de las causas tasadas de nulidad recogidas en el artículo 217.1 LGT, ya referidas, o bien carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales. Ahora bien, de admitirse a trámite la solicitud: (i) el órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al que dictó el acto cuya nulidad radical se pretende una copia del expediente administrativo y un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver; (ii) se dará audiencia a los interesados; (iii) es requerido dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere; y (iv) se resolverá, dentro del plazo de un año, por el órgano administrativo legalmente previsto que, en el ámbito de competencias del Estado, será el Ministro de Hacienda, quien podrá delegarla de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.3 RGRVA⁴³.

Pues bien, al respecto se plantean dos cuestiones relevantes, cuales son: (i) si los jueces y tribunales de lo contencioso-administrativo pueden declarar la nulidad de pleno derecho, (ii) o bien es una competencia estrictamente administrativa, de manera que, de determinarse por el Poder Judicial que se presentan los requisitos para tal declaración, debería dictaminarse su procedencia y

43 En lo que respecta a las Comunidades Autónomas habrá que estar a su normativa propia, a la normativa sobre financiación autonómica y leyes de cesión de tributos, dependiendo de que se trate de tributos propios (existe la competencia para la declaración de nulidad de pleno derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) o de tributos cedidos (cfr. el artículo 59 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias), si bien resulta lógico que, por equivalencia con lo dispuesto en el artículo 217 LGT, el órgano competente para declarar las nulidades de pleno derecho en el ámbito tributario sea el consejero de hacienda o persona en quien delegue. Y en lo que toca a los tributos municipales, según lo dispuesto en el artículo 14.1 TRLHL en relación con el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, el órgano competente para la declaración de nulidad de pleno derecho será el pleno del Ayuntamiento. Sobre tales cuestiones *vid.* C. CHECA GONZÁLEZ, «La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios dictados por las Comunidades Autónomas», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* núm. 11, 1993, pp. 147-174, así como A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 73-75.

retrotraer actuaciones al ámbito administrativo competente para que sea éste, y en función del procedimiento legalmente previsto, el que determine tal nulidad radical.

Resulta preciso diferenciar en tales casos dos supuestos diferentes: (i) cuando habiéndose tramitado el procedimiento de nulidad de pleno derecho el órgano administrativo resuelve que no ha lugar a declarar la nulidad radical; y (ii) cuando no se ha tramitado siquiera el mismo por entender que concurre alguna de las causas de inadmisión previstas en el artículo 217.3 LGT.

En el primer caso, esto es, cuando habiéndose admitido a trámite la solicitud de nulidad radical y resuelto, conforme al procedimiento legalmente previsto, que no procede dicha nulidad de pleno derecho, y habiéndose impugnado tal desestimación de la nulidad pretendida en el ámbito contencioso-administrativo se aprecia por el órgano judicial que debió estimarse, es común que los jueces y tribunales declaren la nulidad de pleno derecho del acto respecto del que se solicitó la revisión de oficio⁴⁴. Pues bien, cabe la duda, según lo ya indicado, de si la anulación del acto administrativo puede realizarse por el órgano judicial que conoció la causa o, por el contrario, el mismo debe ordenar en el fallo de la sentencia que el órgano administrativo competente declare la nulidad de pleno derecho del acto en cuestión y, sólo en ejecución de sentencia y para el caso de que no se cumpla el tenor de la sentencia dictada, cabrá la anulación del acto administrativo por parte del órgano judicial, lo que comporta sin duda un largo y costoso camino para el administrado.

Ciertamente, existen argumentos para defender ambas posiciones. Por un lado, desde una posición formal, si la normativa regula los procedimientos de revisión de oficio –y, dentro de ellos, el de nulidad de pleno derecho– como una competencia administrativa para rectificar sus propios actos, podría pensarse que el juez o tribunal debería ordenar tal anulación por parte del órgano administrativo competente y no hacerlo él en sentencia. Pero, por otro lado, también es cierto que acaso el *principio de economía procesal*, con base en los principios de tutela judicial efectiva, control de la legalidad de la actuación administrativa, así como de eficacia y celeridad de la actuación administrativa⁴⁵ permitiría obviar, cuando los términos jurídicos del debate sean claros, una retroacción de actuaciones para que resuelva el órgano administrativo competente cuando el órgano judicial podría entrar en el fondo del asunto y ahorrar así tiempo y dinero

44 *Vid.*, sobre el particular, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso 514/2016 (ECLI:ES:AN:2018:5005) –confirmada por la ya citada STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019; ECLI:ES:TS:2020:2724)–, que en su fallo explicita la estimación del «recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de don [...] contra la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016, anulando la misma y, por ende la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 29 de junio de 2012, de la que trae causa por no ser conformes a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración y con imposición de costas a la Administración».

45 *Cfr.* artículos 24, 103 y 106 CE, así como de los artículos 71 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

a los obligados tributarios⁴⁶. Y enfrentadas ambas posiciones (una más formal y la otra más material) parece que, en mi opinión, pudiera postularse la prevalencia de la segunda respecto de la primera por cuanto que se lograrían mayores cotas de equidad en la administración de la Justicia administrativa.

Ahora bien, cuando se haya decidido por parte del órgano administrativo no tramitar el procedimiento de nulidad de pleno derecho por entender que concurre alguna causa de inadmisibilidad de la solicitud instada por el obligado tributario, según lo ya expresado, en tales casos también puede recurrirse la decisión administrativa de no iniciar siquiera el procedimiento. Pues bien, lo que debe examinarse al respecto es si la resolución judicial que decida sobre la

46 Sobre el principio de economía procesal, aun siendo referencias lejanas en el tiempo, merece citarse a A. CARRETERO PÉREZ «El principio de economía procesal en lo contencioso-administrativo», *Revista de Administración Pública* núm. 65, 1971, pp. 99-142), quien indicó que «la economía procesal obliga a evitar, siempre que sea posible, la solución excepcional y antieconómica de la retroacción del procedimiento administrativo, y ello no sólo cuando el defecto del acto sea convalidable, supuesto en que resulta claro que no pueda pronunciarse la nulidad si hubo convalidación, sino cuando el vicio es de nulidad plena, pero prima facie, puede suponerse, con razones evidentes, que repetido el procedimiento, el nuevo acto administrativo ha de ser del mismo tenor que el anterior» (p. 107), habiendo indicado al respecto que «la economía procesal es un Principio general del derecho, fundado en la justicia, la equidad y en otros principios generales. La evitación de la lentitud, carestía y complejidad del proceso se puede conseguir por la introducción del principio citado, impidiendo la extemporaneidad e inoportunidad de la resolución judicial, sin merma de las garantías de las partes, puesto que uno de los principios del proceso es que se logre un procedimiento o cauce formal ágil y rápido. La Justicia exige, como consecuencia del Derecho natural y de los valores immanentes en el Ordenamiento, que se introduzcan las reglas necesarias para la seguridad jurídica de los administrados. El proceso es ya institucionalmente una garantía de legalidad, pero además debe estar adaptado a las necesidades actuales, sin más consumo de energía que el indispensable; la celeridad, la sencillez y la eficacia postulan la aplicación al proceso de la economía de las acciones, propia de la ciencia de esta clase, ya que la Justicia no se realiza sólo por medio de la sentencia, sino por la duración de los procesos, de manera que la solución judicial de los problemas, deja de ser justa, si se actúa con una lentitud procesal y una duplicidad de procesos que a toda costa debe evitarse y que se produce cuando no se admite la economía procesal y se obliga innecesariamente a una repetición inútil de procedimiento. El criterio de aplicación del Derecho a un caso concreto debe hacerse con equidad, y ello sólo puede conseguirse atemperando las exigencias de la legalidad de forma flexible y dulcificando las exageradas consecuencias formales, como resulta cuando se ignora la economía procesal y se dictan sentencias que no resuelven el fondo del asunto por obstáculos formales de los actos administrativos» (p. 118). Y, por otro lado cabe citar, ya en la era constitucional, a J. M. REYES MONTERREAL «El principio de economía procesal en la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista de Administración Pública* núm. 96, 1981, págs. 237-266) para quien por un lado, debe señalarse que «es válido repetir lo que queda dicho a propósito de la distinción y posible no aplicación analógica entre el procedimiento administrativo y sus normas y el proceso contencioso-administrativo y las suyas. Y recordar, por otra parte, que no cabe que, al amparo de tal principio, y en aras de la celeridad y de la eficacia de los actos de la Administración, se den por buenas las omisiones del trámite y las infracciones administrativas que hayan podido cometerse e incluso que se supla la falta de resolución administrativa por parte del Órgano jurisdiccional con carácter general. Elocuente es al respecto la sentencia de 2 de enero de 1965 [...], para la que la actuación del Tribunal ha de circunscribirse al enjuiciamiento de la actitud ministerial a negarse a admitir la alzada, pues, en otro caso, incidiría en el defecto de completar una inexistente expresión de la voluntad administrativa o de presumirla. Es decir, que «el respeto al principio de economía procesal de los artículos 29 y 32 de la Ley de 1958 no puede extenderse hasta la sustitución de la potestad gubernativa» (p. 240); sin embargo, por otro lado, entiende que «[c]uanto precede creemos que permite construir un fundamento del principio en cuestión que, a pesar de parecer complejo, no sólo resulta simple en la realidad, sino que sirve para que se tengan en cuenta todos los requisitos y condiciones necesarios para su adecuada y objetiva aplicación», siendo así que «[e]se fundamento está para nosotros en la necesidad de no relegar a un futuro y eventual proceso la decisión jurisdiccional sobre el fondo del actualmente promovido, sin válidos impedimentos a efectos de su admisión si, con ocasión del mismo, se aprecia la realidad de un procedimiento administrativo, seguido en forma contradictoria, con la indispensable intervención de las

cuestión puede no sólo declarar que debió iniciarse el procedimiento de nulidad de pleno derecho, ordenando retrotraer las actuaciones para que la Administración competente inicie, tramite y resuelva el mismo conforme a lo dispuesto en la normativa vigente, según lo ya indicado, sino que, más allá de eso, —y en aras, por ejemplo, al principio de economía procesal antes referido— decidir sobre la declaración misma de nulidad resolviendo el fondo del asunto y, en su caso, anulando desde la instancia judicial el propio acto tributario sin haberse seguido, consecuentemente, el procedimiento administrativo exigido por la normativa —emisión del dictamen del Consejo de Estado o equivalente de la Comunidad Autónoma, etc.—. Todo ello ha dado lugar a la admisión reciente de una serie de recursos de casación sobre los que tendrá que decidir próximamente la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo⁴⁷.

Este segundo supuesto conlleva una mayor complejidad que el anteriormente analizado, en el cual el recurso al principio de economía procesal se antojaba, acaso, más sencillo. Las circunstancias que ahora se analizan difieren en que no sólo se obviaría, formalmente, el órgano legalmente previsto para la decla-

partes —o posibilidad de haberla tenido— y observancia de los trámites o requisitos esenciales en el que existen los elementos de juicio necesarios para calificar sobre la decisión administrativa de fondo, racionalmente no alterables si por la omisión de otras formalidades accesorias se repusieran las actuaciones administrativas para subsanar las irregularidades que se adviertan, siempre que, en función del posible signo de la futura resolución administrativa, no pudiera alterarse la inicial competencia del órgano jurisdiccional» (p. 261). Desde una perspectiva más actual puede traerse a colación la STS de 13 de octubre de 2010 (rec. cas. 5589/2007; ECLI:ES:TS:2010:5011), FJ 4º, donde se indicó: «consideramos que la censura que se formula a la Sala de instancia, basada en la alegación de que debió haber declarado nula de pleno derecho la resolución del Ministro de Industria, Turismo y Comercio de 8 de marzo de 2005, absteniéndose de entrar a conocer de la cuestión de fondo, carece de fundamento, ya que sostenemos que la decisión judicial se sustenta en la aplicación razonable y equilibrada del principio de economía procesal, que promueve, en el supuesto litigioso que enjuiciamos, resolver la controversia, atendiendo a las concretas pretensiones deducidas por los litigantes en la instancia, dirigidos a confrontar si las correcciones realizadas por la Comisión Nacional de Energía en el sistema de liquidaciones son o no conformes a Derecho, lo que se revela acorde con la doctrina jurisprudencial de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, pues permite que el proceso consiga su fin, atendiendo a los términos en que quedó delimitado el debate procesal.

En efecto, resulta oportuno recordar que, según es doctrina consolidada de esta Sala, que se expone en la sentencia de 15 de noviembre de 1996 (RA 2676/1992), con cita de la sentencia de 30 de noviembre de 1995, el principio de economía procesal y el adecuado entendimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, que garantiza el artículo 24 de la Constitución, requieren que, incluso cuando se aprecien vicios de procedimiento o de forma en los actos administrativos, sea excepcional la decisión de los Tribunales que se limita a acordar la retroacción del procedimiento para que, subsanados los defectos formales, se dicte un nuevo acto administrativo, debiendo aquellos, por el contrario, pronunciarse sobre la cuestión material realmente suscitada.

La justificación de esta doctrina jurisprudencial formulada respecto del principio de economía procesal se sustenta en el carácter instrumental de las exigencias procedimentales y formales que rigen y ordenan la actuación administrativa, orientadas a la garantía de los derechos de los ciudadanos y el acierto de la propia Administración, de manera que la transcendencia invalidante de las infracciones de aquellas está supeditada a la quiebra de los derechos de contradicción o de defensa o a la privación de elementos esenciales de conocimiento que puedan variar el contenido del acto».

⁴⁷ Cfr. autos de 1 de octubre de 2020 (rec. cas. 1506/2020; ES:TS:2020:8512A), de 15 de octubre de 2020 (re. cas. 1123/2020; ES:TS:2020:9552A) o de 26 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4471/2020; ECLI:ES:TS:2020:11504A) así como el rec. cas. 4819/2020, entre otros, en los que se contiene la misma pregunta con interés casacional: «Aclarar, matizar o precisar si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, en el sentido de que además de acordar la procedencia de la admisión de la solicitud de nulidad de pleno derecho, acceda a la misma proclamando la nulidad solicitada o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite el procedimiento previsto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

ración de nulidad de pleno derecho, sino también el procedimiento recogido en la normativa vigente (solicitud de dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente, etc.). Además, existe jurisprudencia del Tribunal Supremo, tanto de la Sala de lo Contencioso-administrativo como de Salas especiales, que determina la imposibilidad de declarar por parte del órgano judicial la nulidad de pleno derecho, siendo así que –a tenor de dicha jurisprudencia– lo que resultaría oportuno sería ordenar a la Administración que se tramitara el procedimiento debido, resolviendo lo que estime oportuno⁴⁸. Y aun cuando ha existido

48 Así, por ejemplo, la STS de 7 de mayo de 1992 (rec. extraordinario revisión 14/1991; ECLI:ES:TS:1992:3619) dictaminó que «[l]a jurisprudencia ha entendido que en los supuestos de total inactividad en que la Administración, frente a la acción de nulidad del particular, daba lugar a denegación presunta silencio, así como en los casos de resolución expresa denegatoria que, una forma u otra, rechazaba la petición de nulidad y no la sometía al trámite previsto en el art. 109, de audiencia de los afectados y dictamen preceptivo y vinculante (en rigor cuasivinculante) del Alto Cuerpo Consultivo, ha entendido que lo procedente, una vez recurridos en vía contencioso-administrativa éstos actos administrativos denegatorios, no el examen directo de la validez del acto o de la norma o de su pretendida nulidad radical sino el que la Administración sometiese la petición o acción al procedimiento formal revisorio que dice el precepto, recabado dictamen del Consejo de Estado y resolviendo en consecuencia. Una solución contraria, como la adoptada por la sentencia ahora impugnada, no encuentra apoyo en el principio de tutela judicial efectiva ni en el de economía procesal, pues no nos hallamos en presencia de impugnaciones frente a actos administrativos sobre los que se cuenta ya con elementos de juicio para, sobreponiéndose a un entendimiento formalista del carácter revisor de esta jurisdicción, enjuiciar su validez, ni frente a pretensiones resarcitorias puras y simples, en las que alguna antigua sentencia, como la de 16 de noviembre de 1974, superó la ausencia de trámites – y entre ellos el del informe del Consejo de Estado– para decidir el fondo, es decir, si procedía o no indemnización para reparar la lesión ocasionada a los particulares, pues se trata de un supuesto, el ahora analizado, en que la acción de la nulidad que en sí comporta un cierto régimen privilegiado, pues en lo concerniente a Reglamentos, permite disponer de una amplia panoplia de posibilidades de impugnación al coexistir la acción directa y la indirecta del art. 39 de la Ley Jurisdiccional, en sus apartados 1 y 2, con esta acción autónoma de nulidad que sin sujeción a plazo abre el art. 109, vincula a la Administración a poner en marcha su potestad revocatoria, no permite que, amparándose en el silencio administrativo negativo o en soluciones administrativas de rechazo inicial de la petición de nulidad abra para los ciudadanos una vía de recurso contencioso-administrativo frente a Reglamentos, sin previo pronunciamiento administrativo». Del mismo modo, la STS de 23 de abril de 2001 (rec. cas. 2187/1995; ECLI:ES:TS:2001:3312), FJ 4º, ha resuelto que «[l]a cuestión de fondo suscitada en el proceso no es tanto si en la "carga provisional" girada por el Ayuntamiento de Sevilla a la sociedad recurrente concurre una causa de nulidad de pleno derecho que pueda conducir a que esta Sala así lo declare y condene a la Corporación demandada a la devolución de lo pagado por aquella sociedad, como la de declarar si hay indicios suficientes para que el Ayuntamiento de Sevilla inicie el correspondiente expediente de nulidad y depure el acto sometido a su conocimiento, puesto que este Tribunal Supremo tiene declarado que «en el procedimiento de revisión de oficio de actos administrativos y disposiciones generales, suscitado al amparo del artículo 109 LPA, dicho examen de fondo está condicionado a la previa tramitación del procedimiento adecuado por la Administración autora del acto o reglamento sujeto a revisión, del que es pieza esencial el dictamen favorable del Consejo de Estado, de tal manera que, eludido dicho trámite, bien por total inactividad que desemboca en desestimación presunta por silencio, bien por resolución expresa que inicia el trámite pero no lo concluye, lo procedente no es que la Jurisdicción entre a conocer del acto o la norma, sino que ordene a la Administración que inicie el trámite y lo concluya dictando la pertinente resolución expresa en orden a si se produjo la nulidad pretendida (sentencias de 7 de mayo de 1992, 22 de octubre de 1990, 18 de abril de 1988 y 21 de febrero de 1983, entre otras)»; asimismo, la STS de 13 de octubre de 2004 (rec. cas. 3983/2002; ECLI:ES:TS:2004:6448), FJ 4º, ha indicado que «la doctrina de esta Sala recogida en las Sentencias de la Sala Especial del artículo 61 de la L.O.P.J de 7 de mayo de 1.992, y también en la de 24 de octubre de 2.000, 12 de noviembre y 12 de diciembre de 2.001, especifican que el trámite de revisión de oficio por parte de la Administración de los actos considerados nulos de pleno derecho ha de ajustarse a un procedimiento distribuido en dos fases: la apertura del expediente que ha de tramitarse con arreglo a las disposiciones del Título VI de la Ley 30/92, sin excluir la intervención

doctrina que se ha cuestionado tal posición del Tribunal Supremo, otros autores se encuentran conformes con la jurisprudencia del Alto Tribunal⁴⁹.

Dicho lo anterior, lo más probable, habida cuenta de la jurisprudencia existente sobre la materia, es que el Tribunal Supremo determine, en relación con los recursos admitidos sobre este particular, que los jueces y tribunales no pueden entrar en el fondo del asunto (esto es, determinar si ha existido o no nulidad de pleno derecho) sino únicamente estimar el recurso fallando a favor del derecho al trámite y ordenando a la Administración a instar el procedimiento de revisión eludido. Ello no obstante, en función de los principios y derechos antes referidos (economía procesal y tutela judicial efectiva) cabe pensar que la otra

del Consejo de Estado o del organismo consultivo de la correspondiente Comunidad Autónoma, y la fase resolutoria de la pretensión de declaración de nulidad del acto; de suerte que si, ya sea de modo expreso o presunto, la Administración deniega la apertura del expediente de revisión (como en este caso ocurre) lo procedente será que se acuda a la Jurisdicción contenciosa para que ordene a la Administración que inicie el trámite correspondiente a la segunda fase y se pronuncie expresamente sobre si realmente existe la nulidad pretendida. Lo que no es posible es instar en la Jurisdicción un pronunciamiento directo sobre la nulidad del acto cuya revisión se pretende en la vía administrativa». Y por citar un último ejemplo, es preciso referirse a la STS de 5 de diciembre de 2011 (rec. cas. 5080/2008; ECLI:ES:TS:2011:8984), FJ 2º, donde se indicó: «En relación con la normativa reproducida conviene dejar sentado que la solicitud de revisión de oficio activa un procedimiento extraordinario, el cual ha de atenerse a reglas precisas como lo son la concurrencia de alguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho contemplados en el artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992. Procedimiento que, por otra parte, no es una alternativa a los mecanismos ordinarios de impugnación de actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico, sino que se trata de un instituto jurídico que por su excepcionalidad tiene importantes límites y condicionantes. El primero es que, al no tener todos los vicios del acto administrativo la misma intensidad y trascendencia ni afectar por igual al orden público, solo las faltas y omisiones más graves hacen acreedor al acto administrativo de la sanción de nulidad de pleno derecho, de suerte que los motivos recogidos en la Ley (art. 62 de la Ley 30/1992) constituyen verdaderas causas tasadas y esta limitación permite que la Administración pueda hacer un juicio liminar sobre la pertinencia del propio procedimiento, como ha ocurrido en el caso que juzgamos. Juicio liminar que encontró expreso acomodo en el art. 102 tras la Ley 4/1999, que modificó la ley 30/1992, al prever expresamente la posibilidad de inadmisión de las solicitudes de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, sin necesidad de recabar el informe del Consejo de Estado. Tal decisión inadmisoria puede ser impugnada ante la jurisdicción contencioso-administrativa, pero en el caso de estimarse el recurso por la improcedencia de la decisión la consecuencia no puede ser, aunque lo haya solicitado la parte, resolver sobre el fondo del asunto pues ni la Administración se ha podido pronunciar previamente, ni se ha oído al Consejo de Estado, cuyo dictamen es preceptivo».

49 Así, por un lado, E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2002, p. 656, han referido que «el principio de economía procesal y, de modo especial, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva exige siempre un pronunciamiento sobre el fondo, a menos que, naturalmente, el Tribunal no cuente con todos los elementos de juicio necesarios para adoptarla y éstos no puedan ser traídos al proceso por cualquiera de los medios que procura la Ley Jurisdiccional, ideas estas que el nuevo texto ha venido a reforzar. A la vista de su artículo 79.1.c) lo menos que podría exigirse para el supuesto de que el Tribunal careciese de los elementos de juicio imprescindibles para resolver sobre el fondo sería el establecimiento en la propia sentencia de un plazo para que la Administración emita la resolución de fondo [...]». Por otro lado, haciendo referencia a algunas de las resoluciones citadas más atrás, ha indicado A. GARCÍA MARTÍNEZ (*El proceso de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, cit., pp. 114-116): «Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, los Tribunales que conozcan del recurso económico-administrativo interpuesto contra el acuerdo de inadmisión de la acción de nulidad, sea éste expreso o presunto por silencio administrativo, no pueden entrar a resolver sobre la posible legalidad o nulidad del acto o resolución impugnado, esto es, no pueden entrar al análisis de la cuestión de fondo, sino que, en caso de estimar el recurso, al considerar que no se daban en el caso concreto las causas de inadmisibilidad o que la resolución de la Administración carecía de suficiente fundamento, deberán ordenar la retroacción de las actuaciones para que la Administración tramite de nuevo y resuelva de forma expresa el oportuno procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho.

opción postulada por un relevante sector doctrinal no debe reputarse en modo alguno descabellada, pues conocido el caso por el órgano judicial —que, lógicamente, ostenta un mayor grado de independencia que la propia Administración decidiendo sobre sus actos—, las garantías que prevé el procedimiento especial de revisión que ahora contemplamos (v. gr. dictamen de Consejo de Estado o equivalente) en aras a una mejor tutela del interés público concernido, podrían sin problemas sustituirse por la decisión de un juez o tribunal que, además, será susceptible de recurso ante otros órganos del Poder Judicial, de manera que la tutela de los intereses generales y particulares que están en el trasfondo de todo procedimiento especial de revisión se vería igualmente satisfecha, y todo ello, previsiblemente, con mayor celeridad y menor coste para el obligado tributario.

5. Efectos de la nulidad de pleno derecho

Como ya se refirió en la introducción de este trabajo, los actos que han sido declarados nulos de pleno derecho no producen efectos en dos ámbitos dife-

Este criterio jurisprudencial ha sido criticado por la doctrina, al entender que peca de un excesivo formalismo y que puede abocar al interesado que ejercita la acción de nulidad a esperar durante un dilatado período de tiempo antes de poder ver satisfecha su pretensión. Con lo cual, se ha señalado asimismo, que tal criterio vulnera el principio de economía procesal y el de derecho a la tutela judicial efectiva.

El Tribunal Supremo, no obstante, ha sido consciente de la posible incidencia del principio de economía procesal y del derecho a la tutela judicial efectiva, pero ha negado que se produzca en estos casos una vulneración de los mismos, puesto que la impugnación no se dirige contra actos administrativos sobre los que se cuenta ya con elementos de juicio para enjuiciar su validez, ni contra pretensiones resarcitorias puras y simples, constituyendo, por el contrario, el objeto del proceso contencioso-administrativo del propio juicio de la Administración sobre la revisabilidad o no por este procedimiento especial de nulidad de pleno derecho del acto o resolución administrativa.

Lo que sucede, desde nuestro punto de vista, es que cuando la inadmisión decretada por la Administración se base en la no concurrencia en el caso concreto de alguna de las causas de nulidad radical, el enjuiciamiento que pueda efectuar el órgano judicial sobre esta decisión de la Administración no es totalmente ajeno a una cierta valoración sobre la cuestión de fondo, esto es, sobre la legalidad o nulidad radical del acto impugnado, por lo que la frontera entre una y otra cuestión se difumina bastante. De ahí que, efectivamente, pudiera reputarse el criterio jurisprudencial, en estos casos, como excesivamente formalista, aunque, por contrapartida, si se entrase a decidir sobre la cuestión de fondo en todos estos casos se estaría desnaturalizando la acción de nulidad, de carácter excepcional, que pasaría a funcionar como una vía de acceso al recurso contencioso-administrativo para la revisión jurisdiccional de la cuestión de fondo, sin un pronunciamiento administrativo previo sobre la misma. Por ello la resolución judicial que enjuicie el acuerdo de inadmisión de la acción de nulidad emitido por la Administración deberá limitarse a ponderar si existe o no una motivación suficiente del mismo, estimando la pretensión del recurrente y, en consecuencia, ordenando la retroacción de las actuaciones para que la Administración tramite el procedimiento especial de revisión, si advierte que el acuerdo de inadmisión dictado por la Administración no está lo suficientemente motivado o fundamentado o, lo que es lo mismo, si la acción de nulidad ejercitada por el interesado, atendidas las circunstancias del caso, está razonablemente fundamentada.

Por lo tanto, una vez que el interesado ha obtenido una resolución judicial estimatoria de su pretensión que, anulando el acuerdo de inadmisión de la acción de nulidad, ordena a la Administración que se inicien los trámites del procedimiento especial de revisión, no procede que la Administración vuelva, en este nuevo procedimiento, a inadmitir la acción de nulidad del interesado, debiendo, por el contrario, dar curso al procedimiento de revisión. Si la Administración cayese en la tentación de volver a inadmitir la acción de nulidad ejercitada tras la obtención por el interesado de una sentencia favorable que había anulado el anterior acuerdo de inadmisión y había ordenado la retroacción de actuaciones, el interesado podría solicitar del órgano judicial una resolución de fondo sobre el asunto en trámite de ejecución de sentencia».

renciados: en relación con la prescripción y también respecto de otros efectos que pueden seguirse del acto tributario anulado.

Así, por un lado, en lo que respecta a la prescripción, si bien el acto dictado por la Administración podría desplegar efectos interruptores de la misma conforme al artículo 68 LGT al constituir una «acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda», pudiendo haberse derivado de las mismas «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» o bien «actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos», lo cierto es que la negación de cualquier efecto del acto declarado inválido es consustancial con la nulidad radical prevista en nuestro ordenamiento jurídico y ello tanto en el Derecho Privado –antecedente consolidado a través de milenios de historia– como, por traslación, en el Derecho Público.

Y más aún: los actos nulos de pleno derecho no sólo no interrumpen la prescripción tributaria, sino que tampoco producen efecto alguno (*quod nullum est nullum effectum producit*)⁵⁰, siendo así que no ocurre lo mismo con los actos anulados por otras causas distintas a la nulidad de pleno derecho⁵¹. En consecuencia, se desprende que la nulidad radical de un acto administrativo (como pudiera ser una liquidación tributaria) determina que no produzcan efectos los posteriores que se hayan girado basados en la misma, como pudieran ser –por ejemplo– los actos de recaudación en vía de apremio.

En definitiva, como ha dejado claro la ya citada STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 4334/2017; ECLI: ES:TS:2020:2701), FJ 2º, referida a la nulidad de unos actos de recaudación en relación con una liquidación considerada nula de pleno derecho por la STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019; ECLI:ES:TS:2020:2724), referida más atrás en el epígrafe 3.1.1, al haberse producido una vulneración del Derecho de la Unión Europea:

«En la expresada sentencia, estimatoria del recurso jurisdiccional deducido por el Sr. [...], se declaró la nulidad de la Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de 24 de junio de 2016, que desestimó la solicitud de pleno derecho de la liquidación. Como consecuencia de dicho fallo, entendió la Sala juzgadora incurra en tal máximo y radical vicio la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 29 de junio de 2012, de la que trae causa el procedimiento recaudatorio posterior, cuyas incidencias se han descrito.

Siendo nulo de pleno derecho el acto de liquidación fiscal que sirve de título a la ejecución, siendo por tanto inexistente la deuda que se trata de percibir y de conformidad con el principio de que lo nulo no produce efecto alguno, conforme al aforismo quod nullum est nullum effectum producit, estamos en el caso

50 Cfr., entre otras, las SSTS de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017; ECLI:ES:TS:2018:2770), de 3 de junio de 2020 (rec. cas. 6358/2017; ECLI:ES:TS:2020:1521) y de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 4334/2017; ECLI:ES:TS:2020:2701), con cita de sentencias previas.

51 Cfr., entre otras, la STS de 20 de diciembre de 2016 (rec. cas. 2849/2015; ECLI:ES:TS:2016:5589) con cita de otras anteriores.

de declarar haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada y declarando la nulidad de todos los acuerdos impugnados en ella, sean ejecutivos o revisorios».

6. Bibliografía

CARRETERO PÉREZ, A., «El principio de economía procesal en lo contencioso-administrativo», *Revista de Administración Pública* núm. 65, 1971.

CASANA MERINO, F., «Los procedimientos especiales de revisión. Especial referencia a la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, número 69, 2005.

CHECA GONZÁLEZ, C., «La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos tributarios dictados por las Comunidades Autónomas», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* núm. 11, 1993.

CIERCO SEIRA, C., «La subsanación de la indefensión administrativa en vía de recurso. Reflexiones a la luz de las últimas aportaciones jurisprudenciales», *Revista de Administración Pública* núm. 170, 2006.

GALLARDO CASTILLO, M. J., «La creciente decadencia jurisprudencial del principio de audiencia al interesado en el procedimiento administrativo: una visión crítica», *Administración de Andalucía: revista andaluza de administración pública* núm. 57, 2005.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2002.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*, Bosch, Barcelona, 2008.

GARCÍA MORENO, V. A.,

– «Menos devoluciones del Impuesto sobre Plusvalías declarado inconstitucional. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 n.º 436/2020», *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

– «La vulneración del Derecho comunitario sí que puede ser causa de nulidad de liquidaciones consentidas y firmes. Sentencias del Tribunal Supremo núms. 1016/2020 y 1015/2020, de 16 de julio, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo (rec. 810/2019 y 4334/2017)», *Carta Tributaria* núm. 68, 2020.

LOSADA GONZÁLEZ, H., "artículo 19", en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018.

LUCAS DURÁN, M., «Beneficios fiscales con requisitos territoriales, normativa tributaria autonómica y libre circulación de personas y capitales: reflexiones

desde el derecho de la UE, la constitución española y el bloque de constitucionalidad», *Nueva Fiscalidad*, número 3/2020.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La nulidad de pleno derecho en materia tributaria", *Carta Tributaria* núm. 65, 2020.

PATÓN GARCÍA, G., *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*, Sunat, Lima, 2012.

RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *Estudios de Derecho Judicial* núm. 57, 2004.

REYES MONTERREAL, J. M., «El principio de economía procesal en la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista de Administración Pública* núm. 96, 1981.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Igualdad tributaria y tutela constitucional: Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

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

RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, M. F., «La igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley» (comentario al artículo 14 de la Constitución) en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER y M. E. CASAS BAAMONDE, *Comentarios a la Constitución Española*, Tomo I, Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, Madrid, 2018.

RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria*, La Ley, Madrid, 2006.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2006.

SESMA SÁNCHEZ, B.,

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

– «La efectividad de las STJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)», *Nueva Fiscalidad* número 4/2020

SUBERBIOLA GARBIZU, I., «A vueltas con la plusvalía municipal: de una historia interminable al día de la marmota. Análisis del ATC 116/2019, de 15 de octubre de 2019», *Nueva Fiscalidad* n.º 4/2019.