

Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos*

Análisis de la [STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019](#)

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Consejero de Montero-Aramburu*

Extracto

La sentencia comentada se separa de la letra de la ley y de la jurisprudencia dominante y, siguiendo la opinión de un destacado sector doctrinal, admite la existencia de un derecho del interesado a la iniciación del procedimiento de revocación. Ese derecho existiría especialmente cuando la revocación se solicita con la finalidad de obtener la devolución de los ingresos indebidos causados por el acto cuya revisión por esta vía se pide. El autor del presente comentario discrepa de esta tesis y se propone demostrar su error.

* Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

1. Supuesto de hecho y curso procesal del caso

En su aspecto estrictamente fáctico el asunto es muy simple: cuatro personas físicas vendieron en 2013 y 2014 por un precio muy inferior al de adquisición unas parcelas de las que eran copropietarios, que habían adquirido en 2006. En vista de la STC 59/2017, de 11 de mayo, los contribuyentes solicitan del Ayuntamiento de Bétera (Valencia) «la tramitación de un procedimiento de revocación de las liquidaciones [del IIVTNU], con devolución de ingresos indebidos». Por acuerdo de 18 de diciembre de 2017 la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento rechazó admitir a trámite dicha solicitud y contra esta resolución, confirmada en reposición, interponen los interesados recurso contencioso-administrativo.

En sentencia de 12 de septiembre de 2018 (rec. núm. 135/2018), el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Valencia estimó el recurso. El Juzgado se apoya fundamentalmente en la STS de 19 de febrero de 2014 (rec. núm. 4520/2011), sobre la que tendremos ocasión de volver más adelante, para sostener que la incoación de oficio del procedimiento de revocación dispuesta por el artículo 219 LGT no supone que la Administración ostente un poder completamente discrecional a este respecto. En consecuencia, el Juzgado estima que la resolución impugnada, «en cuanto inadmite la solicitud de revocación por el solo motivo de incumbir a la Administración su incoación de oficio, es contraria a Derecho». Entrando, pues, a examinar la procedencia de la revocación, el órgano jurisdiccional considera que la cuestión de los efectos de la STC 59/2017 sobre resoluciones firmes por haber sido consentidas no está resuelto y recurre sorprendentemente a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en vista de la cual llega a la conclusión de que procede la devolución de ingresos indebidos y que el cauce más idóneo es la revocación, al tratarse de actos que infringen manifiestamente la ley. En el fallo, la sentencia declara la nulidad del acuerdo impugnado y revoca las liquidaciones en cuestión.

El recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Bétera, que dio lugar a la sentencia objeto del presente comentario, fue admitido por auto de 11 de abril de 2019. El apartado 4 del razonamiento jurídico segundo de esta resolución formula muy claramente la cuestión planteada en los términos siguientes:

La cuestión que se nos plantea consistiría, por tanto, en discernir si debe mantenerse la doctrina del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 3 de Valencia, recuérdese, la que ampara la posibilidad de que el procedimiento de revocación pueda ser excitado por los particulares en aplicación, como es el caso que nos concierne, de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada tres años después de adquirir firmeza las liquidaciones tributarias, infiriendo de su contenido efectos *ex tunc* y negando así a la Administración la ostentación de un poder completamente discrecional para dilucidar la procedencia o no de incoarlo, al contener elementos reglados cuyo examen incumbe a este orden o, por el contrario, acoger la tesis propuesta por el ayuntamiento recurrente según la cual, los particulares carecen de la acción –ex artículo 219 LGT– para iniciar la revocación de liquidaciones tributarias dando ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, extremo que solo puede verificarse por el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido.

Esta definición de los términos de la controversia es mucho más clara que la de las cuestiones de interés casacional, la primera de las cuales es la que sigue:

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

¹ La definición transcrita incurre en un anacoluto al ser una frase inacabada, por cuanto uno de los términos de la alternativa planteada («o si por el contrario debe limitarse») exige lógica y gramaticalmente la indicación de aquello a lo que se debe limitar el órgano judicial. La sentencia de 9 de febrero de 2022 que resuelve el recurso reproduce el texto del auto, sin reparar en este defecto, porque obviamente tenía muy claro el problema jurídico planteado por el caso. El mismo anacoluto se comete en el auto de 9 de mayo de 2019, que admitió el recurso de casación 442/2019, resuelto por la STS de 14 de febrero de 2022, en un caso igual al de la STS de 9 de febrero de 2022, aunque en dicho auto se especifica el motivo de la limitación: «por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación». A qué ha de limitarse el órgano judicial lo aclara el auto de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1123/2020): «a ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite el procedimiento previsto en el artículo 217 de la LGT», que en el caso ahora analizado sería el artículo 219 LGT.

Esta definición suscita las siguientes observaciones. En primer lugar, que previamente a la cuestión enunciada es necesario determinar, como acertadamente señala el propio auto, si la incoación del procedimiento de revocación es una potestad discrecional del órgano administrativo o si este está obligado a ella en determinados casos. Este es el verdadero problema, al que responde la sentencia comentada. Si la respuesta se inclina por la obligatoriedad de la incoación, que como veremos es la posición del TS, la respuesta a la cuestión de las facultades del órgano judicial tras declarar tal obligación en el caso concreto es la general: la retroacción no procede y el tribunal debe resolver por sí mismo el fondo del asunto si posee todos los datos necesarios (*vid.* FD 3.º). Evidentemente, esta hipótesis supone la ausencia de toda discrecionalidad en la decisión de revocación. La segunda observación es que el precepto fundamental que rige el presente caso es el artículo 219 LGT y que los artículos 38 y 40 LOTC son irrelevantes para la cuestión debatida y más aún para la de las facultades del órgano judicial sobre el tema de fondo.

La segunda cuestión con interés casacional se enuncia de la siguiente manera:

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

Entendemos que la cuestión que el auto dirige a la Sala es la siguiente: si una vez reconocida, en respuesta a la primera cuestión, la facultad del órgano jurisdiccional para decidir sobre la procedencia de la revocación, el hecho de haber sido declarada inconstitucional la ley en la que se basaron las liquidaciones firmes está comprendida en los presupuestos de la revocación que establece el artículo 219 LGT.

Una última observación es que el auto de admisión no hace cuestión de la concurrencia de los requisitos del artículo 86.1, párrafo 2.º, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo, que considera cumplidos por el escrito de preparación con los demás del recurso. La parte recurrida alegó que la sentencia de instancia no era susceptible de extender sus efectos y solicitó la inadmisión del recurso. El TS afirma que «el auto de admisión zanja definitivamente esta cuestión por lo que no cabe entrar en este momento procesal en si la sentencia era o no susceptible de casación» (FD 1.º).

2. Doctrina del Tribunal Supremo

A) El razonamiento de la sentencia comentada acerca de la primera de las cuestiones de interés casacional está contenido en el complejo Fundamento de Derecho segundo. Reducido a sus líneas esenciales, puede decirse que dicho razonamiento se estructura en dos piezas: una afirmación sobre el derecho del contribuyente a la incoación del procedimiento

de revocación, una teoría sobre las relaciones entre el procedimiento de revocación y el de devolución de ingresos indebidos.

a) En relación con la iniciación del procedimiento de revocación, la Sala recoge algunas citas de sentencias anteriores, en particular de la importante sentencia de 19 de febrero de 2014 (rec. núm. 4520/2011), de las que extrae la conclusión de que «la lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación». Esta afirmación es sorprendente, pues en algunas de esas citas se sostiene expresamente «la improcedencia del derecho subjetivo a la revocación» o que la iniciación del procedimiento de revocación «incumbe decidirla a la Administración tributaria». En realidad, el derecho subjetivo al que alude la conclusión transcrita no es el derecho a la iniciación del procedimiento de revocación sino el derecho a la devolución de ingresos indebidos y dicha conclusión es la final de todo el razonamiento, que aquí se anticipa, pues, como es obvio, el derecho que se hace valer en el procedimiento de revocación no es el derecho a incoar este procedimiento. Ahora bien, la afirmación del derecho a servirse del procedimiento de revocación para ejercitar un derecho subjetivo implica evidentemente el derecho a iniciar este procedimiento.

La Sala deduce el derecho del interesado a la iniciación del procedimiento de revocación de los motivos de legalidad que de acuerdo con el artículo 219 LGT autorizan a la revocación (FD 2.º 6):

El precepto por un lado limita el procedimiento de revocación a su inicio siempre de oficio, de suerte que parece negar la acción revocatoria del interesado por motivos de oportunidad, viniendo a consagrar una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan correcto jurídicamente sería revocar, como no revocar, con independencia de que llegue a constatarse la concurrencia de alguno de los motivos legales de revocación; por otro, da entrada al interesado disponiendo que la Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, reconociendo un interés de los ciudadanos en que se reparen las lesiones causadas por esos actos sobre la base de motivos de legalidad expresamente dispuestos; lo que viene a constituir un oxímoron irreductible, como es reconocerle un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos, para a reglón seguido negarle dicho interés al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado, creando una especie de inmunidad de esa decisión, al no poder ser objeto de control judicial.

b) Respecto a las relaciones entre el procedimiento de revocación y el de devolución de ingresos indebidos, la Sala parte de la consideración de que en el caso enjuiciado los interesados ejercitaron la acción de devolución de ingresos indebidos y afirma que en tal caso, de acuerdo con el artículo 221.3 LGT, la revocación posee carácter instrumental. Dicho de otro modo, el procedimiento de revocación resulta absorbido por el de devolución de ingresos indebidos, se trasmuta en este. En efecto, sostiene el TS (FD 2.º 7) que

no cabe acumular en un único procedimiento la revocación y la devolución de ingresos indebidos. O estamos ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o ante un procedimiento de revocación. En aquel el interesado posee acción y posee, en consecuencia, facultad para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, derecho reconocido jurídicamente que lleva aparejado el derecho a la impugnación de una resolución que afecte a sus intereses y, en definitiva, el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, art. 15.1.b) del Real Decreto 520/2005, «El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse... en un procedimiento especial de revisión».

La conclusión que se deduce de esta conversión es que en cuanto procedimiento de devolución de ingresos indebidos el de revocación puede iniciarse tanto de oficio como a instancia del interesado (art. 221.1 LGT). El Tribunal insiste en esta tesis (FD 2.º 9): «Cuando estamos en la órbita del art. 221.3 de la LGT, el inicio de la tramitación de la revocación es un deber impuesto legalmente». Y añade:

Solicitada por el administrado la devolución de ingresos indebidos, siendo el acto de aplicación de los tributos del que deriva el ingreso firme, promovida por el interesado su revocación, la Administración tiene la obligación de resolver y el interesado, de serle la resolución desfavorable, el derecho a impugnar la misma por los cauces dispuestos legalmente, poseyendo acción al efecto.

Aplicando la tesis expuesta al caso del recurso, afirma la Sala (FD 2.º 8) que

resulta diáfano que se solicitó la revocación a efectos de la devolución de ingresos indebidos, no cabe otra conclusión en el contexto en el que se produce. Como claramente se deriva del relato fáctico, lo procedente era decidir si concurría causa de devolución de ingresos indebidos, lo que, dada la firmeza de las liquidaciones, pasaba necesariamente por dilucidar y decidir si los actos firmes eran revocables por alguno de los motivos contemplados en el art. 219.1.

En consecuencia, la respuesta que da la sentencia a la primera cuestión «matizada» es la siguiente (FD 3.º):

Dicho lo anterior, y dado que no estamos en la órbita directa del art. 219 de la LGT, sino en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y en el supuesto contemplado en el art. 221.3 ha de convenirse que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento, sin que pueda escudarse la Administración para no iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; la

resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3, conforme a los principios de plenitud jurisdicción y tutela judicial efectiva, es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.

B) La segunda cuestión a la que debe responder el TS es si la anulación de las normas reguladoras del IIVTNU por la STC 59/2017 es motivo de revocación de las liquidaciones en cuestión. La sentencia cita, en primer lugar (FD 6.º 2), la doctrina del TS relativa a la misma cuestión pero referida a la revisión de actos nulos de pleno derecho del artículo 217 LGT, que obviamente es irrelevante para el caso planteado, como admite la propia Sala. La cuestión se reduce a determinar si en este caso concurre «infracción manifiesta de ley», que –afirma el Tribunal– es el único motivo de revisión de los previstos en el artículo 219.1 LGT que resulta relevante para resolver el litigio (recordemos que los otros dos son la existencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado y la indefensión de los interesados en la tramitación del procedimiento).

Pues bien, el Tribunal sostiene que «[e]xpuesta la doctrina jurisprudencial resulta evidente que no tiene amparo jurídico la declaración de infracción manifiesta de la Ley, como motivo de revocación, sobre la base de la STC 59/17». Sorprende la alusión a la doctrina jurisprudencial «expuesta», que no se encuentra en la sentencia. Los argumentos en los que el Tribunal sustenta esta tesis se pueden resumir de la manera siguiente²:

- Las causas de revisión del artículo 219.1 LGT son tasadas y entre ellas no figura la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional o contraria al Derecho europeo.
- Sin embargo, «pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma conformando un supuesto legal de revocación».

² Van precedidos de un confuso argumento, que la sentencia califica de «dogmático»: la tesis de la sentencia de instancia –existencia de una infracción manifiesta de ley, que dicha sentencia se limita a afirmar apodóticamente– «resultaría errónea, desde el punto y hora que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia [STC 59/2017], en su caso, tendrían efectos *ex tunc*, cuando la revocación –aun cuando su regulación normativa en nuestro ordenamiento presenta bases dogmáticas ciertamente imprecisas– tiene como presupuesto la previa existencia de un acto válido en origen –recordemos la clásica distinción cuando afirma que la anulación es la eliminación de un acto jurídico inválido del mundo del Derecho, mientras que la revocación no supone un acto inválido, sino válido–». Parece aludir a la concepción tradicional de la revocación como remoción de un acto por motivos puramente discrecionales. Dejando aparte la afirmación de que la declaración de inconstitucionalidad de una ley implique en todo caso la invalidez de los actos de aplicación, este concepto de revocación privaría de sentido el motivo consistente en que el acto «infrinja manifiestamente la ley».

- La cualidad de manifiesta de la infracción exige, según la jurisprudencia, que esta sea «ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate».
- Pues bien, la situación del IIVTNU tanto antes como después de la STC 59/2017 se caracterizaba por una gran inseguridad jurídica, dando lugar a decisiones dispares de los Tribunales.

En fin, –concluye el TS– al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones.

3. Comentario crítico

A. La doctrina jurisprudencial sobre la revocación de actos firmes en materia tributaria y su evolución

La STS de 9 de febrero de 2022 que estamos analizando representa el punto final de una evolución hacia el reconocimiento de un derecho de los interesados a la iniciación del procedimiento de revocación. Esta evolución parece ser manifestación de una tendencia general, fomentada por la doctrina de los autores, a convertir figuras de revisión originariamente diseñadas como instrumentos a disposición de la Administración en recursos utilizables por los particulares interesados³. Así sucedió también con la facultad de revisión de los actos que infringiesen manifiestamente la ley que establecía el artículo 154 de la LGT de 1963, que generalmente es considerada un antecedente de la revisión prevista en el artículo 219 de la LGT vigente, que introduce la revocación en el ámbito tributario. Esta tendencia se ha visto favorecida por la inclinación de los tribunales a apoyar que los particulares quedasen inmunes de las consecuencias perjudiciales de las leyes declaradas inconstitucionales, forzando hasta el límite las vías que ofrece el ordenamiento jurídico. Así sucedió, entre otros casos, con la declaración de inconstitucionalidad del gravamen especial de la tasa sobre

³ Cfr. Ruiz Toledano (2006), p. 216.

el juego por la STC 173/1996, de 31 de octubre, que dio lugar a comienzos de este siglo a una doctrina del TS que ampliaba grandemente la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador. Algo semejante sucede ahora con la declaración de inconstitucionalidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU y la revocación.

La jurisprudencia inicial sobre la revocación en materia tributaria no dudó en aceptar la competencia exclusiva de la Administración tal como dispone expresamente el apartado 3 de este precepto («El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio...»), mandato que refuerza terminantemente el artículo 10.1 del Reglamento General de revisión en vía administrativa aprobado por el RD 520/2005, de 13 de mayo⁴. Un ejemplo de esta jurisprudencia es la STS de 19 de mayo de 2011 (rec. núm. 2411/2008). Esta sentencia es invocada frecuentemente por otras posteriores, como las de 22 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3756/2015) y 28 de febrero de 2017 (rec. núm. 1058/2016).

Especial atención merece la STS de 19 de febrero de 2014 (rec. núm. 4520/2011), en la que aparecen unas primeras fisuras en la doctrina inicial. En ella se apoya en buena medida la sentencia objeto del presente comentario, como ya hemos indicado. Los antecedentes de la citada sentencia son los siguientes: una entidad presenta la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 y en comprobación limitada se la requirió para que justificase los gastos de personal declarados. No habiendo sido atendido este requerimiento en 2006 se practica liquidación en consecuencia, contra la que el contribuyente no interpuso recurso, adquiriendo firmeza. En 2007 la entidad solicitó de la AEAT «rectificación del error material» sufrido en la liquidación, alegando que no había podido presentar de modo telemático los documentos justificativos por causas ajenas a su voluntad. La Jefa de la Dependencia de Gestión de Castellón estimó que no existía el error material invocado, pero, sobre la base de la documentación aportada, propuso incoar el procedimiento de revocación del artículo 219 LGT. La Delegación Especial de la AEAT de Valencia acordó el inicio del procedimiento de revocación. Elevadas las actuaciones al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia, su Directora, previo informe del Servicio Jurídico, acordó no revocar la liquidación, al no apreciar la concurrencia de ninguna de las causas de revocación del citado precepto. El TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 22 de junio de 2011, estimó el recurso contra esa resolución. Por la Administración General del Estado se interpone frente a esta sentencia el recurso de casación resuelto por la citada STS de 19 de febrero de 2014.

En vista de ciertas incoherencias en el planteamiento del recurso el TS entiende que lo que plantea el único motivo de casación es «la irrecurribilidad del acuerdo denegatorio de la revocación» y se pronuncia sobre esta cuestión. La motivación del fallo desestimatorio,

⁴ Su texto es el siguiente: «El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito. El inicio será notificado al interesado».

contenida en el Fundamento de Derecho 3.º, es en síntesis la siguiente: el hecho de que la ley otorgue a la Administración Pública una potestad discrecional no es obstáculo para la revisión jurisdiccional de la legalidad de su ejercicio. Por otra parte, las potestades discrecionales no están exentas de elementos reglados; entre ellos el de la motivación, cuya existencia y corrección jurídica es revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa. Además,

el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. En particular y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (art. 9.2 de la LGT y 14, 31.1 de la CE).

Añade que sustraer el ejercicio de una potestad discrecional al control jurisdiccional sería contrario a los artículos 106.1 CE y 1.1 LJCA y señala que el artículo 219.5 LGT dispone que la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa. «La recurribilidad de la decisión que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no solo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación, (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad...».

La STS de 19 de febrero de 2014 lleva dos votos particulares, de los cuales es muy importante el formulado por el magistrado D. Rafael Fernández Montalvo, al que se adhiere D. José Antonio Montero Fernández⁵, que trataremos de resumir seguidamente. Según los magistrados discrepantes,

[I]a cuestión esencial y prioritaria a considerar y decidir es [...] si la solicitud de revocación, conforme al artículo 219 LGT, es un medio al alcance de los contribuyentes para impugnar una liquidación y sanción que se ha consentido y devenido firme. O, dicho en otros términos, si la mencionada revocación es una alternativa disponible para los contribuyentes con la que pueden impugnar liquidaciones y sanciones sin sujetarse a plazo alguno; esto es, si es un mecanismo de impugnación previsto por el ordenamiento jurídico cuando ya no se dispone de recurso administrativo –por la firmeza del acto–, aunque sí de una eventual acción de nulidad.

Consideran, en primer lugar, los autores del voto particular que se vulnera el principio de seguridad jurídica cuando la naturaleza de las instituciones «se exceptiona para algún

⁵ Este magistrado es el ponente de la STS de 9 de febrero de 2022 objeto del presente comentario, que sostiene una tesis radicalmente opuesta a la del voto particular. Sin duda su posición ha cambiado desde su adhesión a este voto.

supuesto concreto, tratando de corregirse eventuales injusticias, cuando no se utilizan los medios de reacción y de defensa del propio derecho que el ordenamiento jurídico proporciona y que estuvieron a disposición de la entidad afectada». Exponen a continuación su concepción sobre la naturaleza de la revocación, sobre la cual afirman que la Ley 30/1992,

en la redacción originaria de su artículo 105 y sobre todo después de la modificación efectuada por Ley 4/1999 ha pasado de considerar la revocación como una vía de eliminar del mundo jurídico actos inicialmente válidos por circunstancias sobrevinidas (básicamente por razones de oportunidad) a una concepción que considera la revocación como una vía más para revisar de oficio actos administrativos inválidos aunque con determinados límites.

Y a la vista del artículo 219 LGT y de su desarrollo por el RGRVA afirman que se trata de una potestad discrecional, que en ningún caso

es un medio sustitutivo de los medios de impugnación de los actos tributarios que son el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa. Por el contrario, se trata de una figura específica y excepcional que contempla una facultad de la Administración permite corregir situaciones injustas, cuando se den determinados requisitos, restableciendo la conformidad de su actuación con el ordenamiento jurídico. Y también se diferencia la revocación de los demás procedimientos de revisión regulados en los artículos 216 y siguientes LGT, en los cuales existe una acción por parte del obligado tributario, que como tal puede solicitar la iniciación del procedimiento y puede impugnar en una instancia superior o diferente –sea la económico-administrativa o directamente la jurisdiccional– la resolución que ponga fin al procedimiento.

Expone después el voto la disciplina legal de la revocación (actos que pueden ser objeto de revocación y excluidos de ella, motivos que la permiten) y la jurisprudencia que establece que el correspondiente procedimiento solo puede iniciarse de oficio, careciendo los particulares de legitimación para ello (cita, entre otras, las SSTS de 19 de mayo de 2011 [rec. núm. 2411/2008] y 8 de marzo de 2012 [rec. núm. 6169/2008]). Observa a continuación que, de acuerdo con los artículos 219.3 LGT y 10.1 RGRVA, «no estamos ante el inicio de un procedimiento a instancia de parte, sino simplemente ante una invocación o postulación de un interesado que en el caso de no ser admitida, es decir, si el órgano administrativo decide no iniciar el procedimiento o simplemente no contesta, ni tal decisión ni la actuación meramente pasiva pueden ser objeto de recurso». A juicio de los magistrados discrepantes se trata de una figura sui generis, aunque presenta similitudes con la figura del derecho de petición.

En relación con la calificación del escrito de solicitud del particular, el voto recuerda el mandato del artículo 110.2 de la Ley 30/1992, ahora contenido en el artículo 115.2 de la Ley

39/2015⁶, y hace el siguiente comentario, que, como se verá, tiene especial interés respecto de la sentencia que estamos comentando:

Por tanto, si la recalificación de escritos tiene sentido en la solicitud de nulidad, la de devolución de ingresos indebidos o el recurso de reposición porque son actos de iniciación del procedimiento que obligan a la Administración a dictar en el mismo una resolución, aun cuando sea de inadmisión, resulta aquella de difícil explicación cuando se trata de transmutar un procedimiento iniciado a instancia del interesado en un procedimiento de oficio. En definitiva, las solicitudes de revisión de actos deben ser tramitadas y resueltas de conformidad con la calificación dada por el solicitante, salvo que pueda reconducirse a otro procedimiento de revisión iniciado a instancia del interesado.

El apartado H del voto particular plantea y resuelve con admirable precisión y rigor la cuestión que constituye el núcleo de las planteadas por la revocación diseñada por el artículo 219 LGT, que se puede formular así: si este precepto permite la revocación cuando se cumplan determinadas circunstancias que constituyen elementos reglados (aunque en cierta medida indeterminados), ¿no está obligada la Administración a iniciar el procedimiento para comprobar la presencia o no de tales circunstancias? Y, si llega a la conclusión de que efectivamente concurren, ¿no está obligada a revocar el acto administrativo? La respuesta depende de si la decisión de incoar el procedimiento es o no discrecional. A pesar de su extensión vale la pena transcribir ese apartado del voto particular:

Es cierto que la introducción en el reiterado artículo 219 LGT de motivos que afectan a la legalidad del acto (infracción manifiesta de ley o procedimiento causante de indefensión), puede hacer pensar que el control judicial se extiende a estos como elementos reglados de la potestad discrecional que la Administración ejerce, y que podría tener lugar después del agotamiento de la vía administrativa a que se refiere el apartado 5 del art. 219 LGT. Sin embargo, aunque se superara el obstáculo de la falta de legitimación para la impugnación que resulta del tenor de la norma, parece más bien, que el control jurisdiccional que, en su caso, podría realizarse, es el que se relaciona con la naturaleza de la revocación –que la hacen algo distinto de los recursos y de la acción de nulidad– y se refieren a la observancia de las reglas de competencia, procedimiento y observancia de los límites de la potestad revocatoria: que no constituya dispensa o exención no permitidas por las normas tributarias, ni resulte contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico (art. 219.1, segundo párrafo, LGT).

Dicho en otros términos, entendemos que no puede mejorar la condición del recurrente –que no tiene derecho a la revocación del acto, ni siquiera a una respuesta

⁶ Su texto es el siguiente: «El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter».

en sentido negativo o positivo–, el que la Administración declare expresamente que no concurre ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 219 LGT. En definitiva, la decisión discrecional de la Administración de comprobar si puede revocar una liquidación o sanción ya firmes no puede abrir una nueva vía de recurso, cuando se reconoce que si la Administración no inicia ningún procedimiento revocatorio o no dicta en el que inicia resolución expresa alguna no cabe impugnación alguna.

Por tanto, si, como se sostiene, fueran elementos reglados en la revocación la infracción manifiesta de ley o el procedimiento causante de indefensión, habría que reconocer que tienen la misma condición y desempeñan el mismo papel en los supuestos en los que la Administración ni siquiera inicia un procedimiento para comprobar si concurren o no dichos elementos o, después de tramitado este, simplemente no resuelve en ningún sentido.

La tesis mayoritaria parece considerar que se está ante elementos reglados cuando se tramita el procedimiento y se resuelve expresamente, no en los demás supuestos. Y, además, a nuestro entender, mantener que es reglada la apreciación de la revocación cuando concurren los debatidos supuestos no es hablar de elementos reglados en el ejercicio de una potestad discrecional sino transmutar una potestad discrecional en potestad reglada en un determinado supuesto: solo cuando hay decisión negativa expresa de la Administración.

Queda por contestar un interrogante: ¿Es aceptable que en uso de su potestad discrecional la Administración decida mantenerse pasiva ante supuestos en los que el acto administrativo es posiblemente manifiestamente ilegal o improcedente? Volveremos sobre esta cuestión.

La conclusión del voto particular es, naturalmente, que el recurso debió estimarse, dado que la sentencia de instancia infringió los artículos 219.3 LGT y 10.1 RGRVA. «En efecto –apostilla el voto–, consideramos que no es posible confundir la revocación de los actos tributarios con los recursos o con la acción de nulidad». Y añade:

Los contribuyentes pueden impugnar, en tiempo y forma, los actos de gravamen por la vía de los recursos, de reposición o reclamación económico-administrativa e, incluso, sin sujeción a plazo, pueden ejercitar la acción de nulidad de los actos nulos de pleno derecho, conforme al artículo 217 LGT. Y pueden, incluso, instar la revocación de los actos de gravamen, al amparo del artículo 219 LGT; pero si la Administración, que detenta la facultad de revocación y de iniciación de oficio del correspondiente procedimiento, resuelve no iniciar el procedimiento, iniciar el procedimiento pero no resolver o decide que no concurren los requisitos del artículo 219 LGT, no cabe apreciar conculcación derecho alguno, ya que carecen de él los contribuyentes respecto del ejercicio de una revocación que es siempre ejercitable de oficio.

En el caso de la STS de 17 de junio de 2021 (rec. núm. 1123/2020) se recurre por la Administración General del Estado contra una sentencia del TSJ de Extremadura que estimó el recurso interpuesto por una sociedad mercantil contra una resolución de la Confederación Hidrográfica del Guadiana denegatoria de la solicitud de revocación de liquidaciones por el concepto de canon de regulación del agua. Al parecer, la sentencia recurrida en casación había revocado dichas liquidaciones al apreciar una infracción manifiesta de la Ley de Aguas. La controversia en las sucesivas instancias es sumamente confusa (el TS afirma que el contenido del debate producido «constituye un verdadero puzzle» [FD 2.º, párrafo 3.º empezando por el final]), pues la entidad había solicitado el inicio del procedimiento de revisión, la devolución de ingresos indebidos y subsidiariamente la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, y no es necesario analizarla aquí. A juicio del TS, estos procedimientos son incompatibles entre sí, pues en el de revisión no se contempla una acción de los interesados, a diferencia de los demás procedimientos de revisión. La sentencia estima el recurso, casa la sentencia del TSJ y desestima el recurso contra las resoluciones impugnadas. El interés que tiene la citada STS es que anticipa en cierto modo la tesis de la sentencia de 9 de febrero de 2022 que estamos comentando. En efecto, previamente a su referencia a la jurisprudencia relativa al artículo 219 LGT advierte de que el artículo 221.3 LGT, que –afirma– faculta al interesado a instar el procedimiento de revocación, «permite ciertas matizaciones respecto del dictado del artículo 219.3, "El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio"» (FD 1.º, apartado 2. Vid. t. FD 2.º, párrafo 2.º).

La doctrina de la sentencia de 9 de febrero de 2022 se reitera en dos sentencias posteriores, que la reproducen íntegramente, por lo que esta doctrina puede reputarse consolidada. La primera es la de 14 de febrero de 2022 (rec. núm. 442/2019), recaída en un caso igual al de la del día 9 anterior, en el que fue parte asimismo el Ayuntamiento de Bétera⁷.

La otra sentencia es la de 4 de marzo de 2022 (rec. núm. 7052/2019). En este caso el Arzobispado de Zaragoza solicitó del Ayuntamiento de esta ciudad la devolución de lo pagado por el ICIO, alegando la nulidad de la Orden ministerial aplicada en la liquidación. Interpuesto recurso contra la denegación de la petición, la sentencia de 2 de febrero de 2015, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 2 de Zaragoza lo estima, aplicando entre otros motivos, la doctrina deducida de las relaciones entre los artículos 219.3 y 221.3 LGT, que siete años más tarde vendría a consagrar la sentencia comentada, lo cual es interesante. El Juzgado apreció que concurría infracción manifiesta de ley. El TSJ de Aragón, en sentencia de 19 de julio de 2019, desestimó el recurso de apelación del Ayuntamiento de Zaragoza, que interpuso el recurso de casación resuelto por la sentencia de 4 de marzo de 2022. El TSJ entendió que el motivo de revocación que concurría no era la infracción

⁷ En el párrafo 3.º del fallo de esta sentencia se hace referencia por error a una solicitud de inicio del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho contra once liquidaciones del IIVTNU, cuando en realidad se trataba de una solicitud de revocación de tres liquidaciones, como se indica en el auto de admisión de 9 de mayo de 2019.

manifiesta de ley sino una circunstancia sobrevenida que, a su juicio, ponía de manifiesto la improcedencia del acto impugnado, consistente en la anulación de la Orden ministerial.

El TS desestima el recurso aplicando la doctrina de la sentencia de 9 de febrero anterior, cuyo Fundamento de Derecho tercero transcribe en su totalidad. En cuanto al hecho de que el Arzobispado se hubiese limitado a pedir la devolución de ingresos indebidos, que en vista del artículo 221.3 LGT posiblemente hubiera justificado por sí solo el rechazo del Ayuntamiento, dada la firmeza de la liquidación, el TS se limita a observar (FD 3.º, e) que «tal planteamiento de revocación sí se lleva a cabo en la vía jurisdiccional». Finalmente, la Sala declara que

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

B. La doctrina de los autores

Desde los primeros años de vigencia de la LGT, una de cuyas novedades más destacadas fue la introducción de la revocación entre los procedimientos especiales de revisión de los actos administrativos en materia tributaria, un importante sector de la doctrina ha venido sosteniendo la tesis ahora consagrada por la STS de 9 de febrero de 2022. Uno de los primeros autores representativos de esta corriente es Checa González, que expone ya el argumento central de esta tesis de la existencia de «cierta desarmonía» entre los artículos 219.3 y 221.3 LGT, en cuanto el segundo señala como uno de los cauces para solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de actos firmes es promover la revisión del acto mediante el procedimiento de revocación⁸. El citado autor admite que

promover no equivale a iniciar el procedimiento; pero es, desde luego, algo más que una mera petición graciable, ya que si esta no obliga más que a acusar recibo de la misma, el hecho de que se promueva la petición por los interesados conlleva, a mi juicio, que se tenga que poner en marcha el dispositivo de la revocación por parte de la Administración, provocando la incoación del correspondiente expediente, con lo cual, en definitiva, estamos, en la práctica, en una situación muy

⁸ Checa González (2004), p. 853.

próxima a la auténtica y verdadera iniciativa del procedimiento a instancia de los particulares.

En opinión de Checa era acertada la enmienda 317 presentada por el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado, que proponía que el procedimiento de revocación pudiese iniciarse también a instancia de parte, aunque, bien mirado, el rechazo de esta enmienda es un argumento contrario a su posición⁹.

Rodríguez Márquez¹⁰ se basa, entre otras consideraciones, en el argumento que Checa deriva del artículo 221.3 LGT para llegar a la conclusión de que «siempre existirá un deber jurídico de la Administración tributaria de poner en marcha el procedimiento de revocación regulado en el artículo 219 de la LGT/2003, a solicitud del contribuyente». Refiriéndose en particular a los actos que infringen manifiestamente la ley, afirma que una vez puesta esta circunstancia en conocimiento de la Administración esta se encuentra jurídicamente obligada a iniciar el procedimiento de revocación y, en caso de verificar dicha circunstancia, a revocar el acto administrativo. «No existe –afirma– una auténtica acción, que no se le reconoce al particular, pero su solicitud sí sitúa a la Administración en el deber de actuar una vez constatada la grave ilegalidad». A juicio del autor citado, la posición contraria se opone al sometimiento de la Administración a la ley y al derecho proclamada en el artículo 103.1 CE. La frase citada encierra, en nuestra opinión, una palmaria contradicción.

La misma tesis se acoge con parecidos argumentos en las monografías sobre la revocación en materia tributaria de García Novoa¹¹ y Martínez Muñoz¹², publicadas a raíz de la promulgación de la LGT de 2003. Al igual que los que les precedieron, estos autores se debaten en la patente contradicción entre el texto terminante del artículo 219.3 y la tesis de la iniciación del procedimiento a instancia del interesado que propugnan. Así, García Novoa¹³

⁹ Checa sugiere que la no admisión de la iniciación de oficio del procedimiento de revocación se debe a una deficiente adaptación del artículo 154 a) de la LGT de 1963, que permitía la revisión de actos manifiestamente ilegales, si bien también en perjuicio del contribuyente. Ante el silencio de la norma acerca de la legitimación para incoar el procedimiento, se manifestaron opiniones encontradas en la doctrina y la jurisprudencia, debate que fue zanjado por la DA Segunda del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador de la devolución de ingresos indebidos. Esta Disposición autorizaba a los obligados tributarios a solicitar la devolución instando la revisión del acto administrativo firme por cualquiera de los procedimientos previstos en la LGT-63, incluido el del citado artículo 154. Aquí está verosíblemente el germen de la tesis doctrinal que estamos examinando. Por eso el argumento extraído del señalado precedente se repite frecuentemente por los autores partidarios de esta tesis. No volveremos a hacer referencia a este débil argumento, que parte de una remota analogía entre la revisión del artículo 154 c) LGT-63 y la revocación del 219 de la LGT vigente, a nuestro juicio difícil de sostener.

¹⁰ Rodríguez Márquez (2004), pp. 210 y ss.

¹¹ García Novoa (2005), pp. 105 y ss.

¹² Martínez Muñoz (2006), pp. 32 y ss.

¹³ *Op. cit.*, p. 107.

reconoce, por un lado, que «hay que aceptar que la LGT/2003 excluye una verdadera instancia del particular en materia de revocación, pues su admisión sería incompatible con la iniciación de oficio [...]. De hecho el artículo 221.3 de la LGT/2003 habla de "instar o promover", dando a entender, con el uso de la disyuntiva, que se trata de figuras diferentes». No obstante, afirma que «también hay que admitir que si se puede promover la revocación para lograr la declaración de un ingreso como indebido, esa actividad consistente en *promover* no es una mera petición graciable...». El autor cree resolver la contradicción de la siguiente manera: «Una cosa es que la Administración pueda decidir si revoca y otra muy distinta que no tenga obligación de hacerlo si el particular lo solicita». Pero si la Administración tiene la obligación de revocar, su libertad existe únicamente en el plano puramente fáctico, es decir, la libertad de cumplir o no de hecho su obligación.

Añade García Novoa que negar la obligación de la Administración es rechazable sobre todo cuando la revocación se solicita para obtener la declaración de un ingreso como indebido. Sin embargo, a su juicio, esta obligación es generalizable a otros supuestos, «puesto que, ejerciéndose siempre la revocación en beneficio del particular, la misma consistirá normalmente en la retirada de un acto de liquidación que supuso el ingreso de una deuda tributaria». Según el autor citado, uno de estos supuestos es el de los actos de aplicación de una ley declarada inconstitucional¹⁴.

En la misma línea de los autores citados está Moreno González¹⁵.

Son mucho menos numerosos los autores que ateniéndose al tenor literal de los artículos 219.3 LGT y 10.1 RGRVA rechazan la legitimación del particular para iniciar el procedimiento de revocación. Curiosamente, mientras que los partidarios de esta tesis pertenecen todos ellos al ámbito académico, sus negadores proceden de la esfera de la Administración, a excepción de Eseverri¹⁶. Entre estos segundos cabe citar además a Argüelles Pintos¹⁷ y Ruiz Toledano¹⁸.

Atención destacada merece el importante análisis de Ponce Arianes. Acerca de la legitimación para promover el expediente de revocación, el legislador sigue, en su opinión, la corriente doctrinal dominante, negándola a los contribuyentes¹⁹ y afirma que si el particular

¹⁴ No es de extrañar que García Novoa (2022) haya recibido con aprobación la STS de 9 de febrero de 2022. En el mismo sentido González Martínez (2022). Ambos autores se lamentan de que el TS no diera el paso en esta sentencia de apreciar la infracción manifiesta de ley como causa de revocación.

¹⁵ Moreno González (2010), pp. 1.123 y ss.

¹⁶ Eseverri (2002), pp. 73 y ss.

¹⁷ Argüelles Pintos (2004), p. 1.459, afirma que el criterio de la iniciación de oficio del procedimiento de revocación debe sostenerse a pesar de lo establecido en el artículo 221.3 LGT.

¹⁸ Ruiz Toledano (2006), pp. 215 y s.

¹⁹ Ponce Arianes (2004), p. 920.

no puede instar el procedimiento revocatorio es porque nos hallamos ante una potestad discrecional, cuyo ejercicio supone un juicio de oportunidad²⁰. Observa que «la mención de la oportunidad en sede de revocación es particularmente importante, pues recordemos que originariamente esta figura amparaba únicamente anulaciones basadas en criterios de oportunidad y solo más adelante se va produciendo una incorporación progresiva de criterios de legalidad», especialmente en sectores como el tributario presididos por el principio de legalidad. No obstante afirma lo siguiente:

Aunque, por la configuración llevada a cabo por el legislador, la revocación deba apoyarse en una de las tres causas legales [...] (delimitación positiva) y respetar los límites establecidos también por el legislador (delimitación negativa), lo cierto es que se trata de una potestad discrecional y no totalmente reglada. Por ese motivo, aunque concurrese alguna de las causas legales y se respetasen los límites, no por eso la Administración tendría necesariamente obligación de ejercer la competencia. Habrá que realizar un juicio de oportunidad antes de ejercer la competencia discrecional, con lo que la oportunidad más que haber quedado desterrada totalmente del ámbito de la revocación tributaria, deberá concurrir siempre, aunque acompañada de al menos una de las tres causas de infracción legal.

Por consiguiente, añade Ponce Arianes, «el control judicial del ejercicio de esta potestad revocatoria, se reconduce hacia el tema [...] del control de la actividad discrecional de la Administración». Este control no debe eliminar la libertad de apreciación de la Administración, en cuyo ejercicio no puede ser sustituida por el juez. Seguidamente, el autor citado examina, siguiendo a García de Enterría y T. R. Fernández, la técnica de este control. Uno de los aspectos de este control es el relativo al fin de la potestad, sobre el cual el citado autor expone que el legislador se inclina por la consideración de la revocación como una especie dentro del género de las revisiones,

luego pretende con ella establecer una potestad que permita a la Administración volver sobre lo actuado para comprobar si está ajustado o no a Derecho y, en el caso en que no lo esté, si conviene (he aquí el margen de discrecionalidad y, al mismo tiempo, la conexión con el límite, fijado expresamente, de que no resulte la revocación contraria al interés público) alterar las reglas generales aplicables al resto de los procedimientos de revisión, o bien dejar que estas últimas produzcan los efectos normales, es decir, los previstos por el legislador para la generalidad de los casos: terminación del litigio, si el acto no es firme, o inatacabilidad, en el caso en que lo fuese.

Añade que «en la potestad revocatoria se busca que el interés general (que tiene múltiples facetas y no solo la económica, relativa a la recaudación de un tributo que puede, en

²⁰ *Op. cit.*, pp. 944 y ss.

estos casos, ser indebido) no quede insatisfecho, en casos puntuales, por la aplicación rigurosa de las reglas protectoras de la seguridad jurídica; en concreto, por la fugacidad de los plazos para interponer recursos».

Es de señalar aquí que los autores partidarios de la iniciación a instancia del interesado del procedimiento de revocación no niegan la existencia de un elemento de discrecionalidad en esa decisión. Por ejemplo, García Novoa, que ha reflexionado atentamente sobre esta cuestión²¹, rechaza «una visión reduccionista de la revocación»: «Ni el concepto de revocación puede olvidarse de la idea de legalidad [...]. Ni puede descartarse una revocación por razones de oportunidad, entendida como revocación por exigencias de interés público». Por otra parte, señala certeramente la presencia de un componente de discrecionalidad en la decisión de emitir o no la declaración de lesividad de un acto anulable. Observa con acierto que

una revocación por una ponderación sobrevenida de los intereses públicos concurrentes no puede fundarse en un radical oposición con las motivaciones de legalidad, de modo que esta forma de revocación considerada peyorativamente se conciba como una *rareza* próxima a un privilegio o dispensa, fruto del capricho de una Administración que cambia de criterio. [...] Visiones como estas ignoran que la revocación no tiene otro fundamento que los intereses públicos presentes en todas las leyes que atribuyen potestades a la Administración.

Ahora bien, la afirmación de un elemento discrecional en la revocación es incompatible con la atribución a los interesados de la legitimación para iniciar el procedimiento mediante una especie de demanda de revocación, por la razón fundamental de que el juicio de oportunidad inherente a la discrecionalidad únicamente puede hacerse por la Administración y no por el particular en la forma asertiva propia de una demanda. Por eso el escrito de los interesados promoviendo la iniciación del procedimiento por la Administración autorizado por el artículo 10.1 RGRVA no puede tener otra eficacia que la que este precepto le atribuye de obligar a la Administración exclusivamente a acusar recibo.

C. Crítica de la doctrina de la sentencia comentada

a) Sobre la iniciación del procedimiento a instancia del interesado

La tesis de la STS de 9 de febrero de 2022, según la cual el interesado está legitimado para iniciar el procedimiento de revocación, no es aceptable, en primer lugar, en cuanto afirma en el plano dogmático, en contra del texto de la ley y basándose tan solo en una interpretación sesgada de la jurisprudencia, la existencia de un derecho subjetivo del con-

²¹ García Novoa (2005), pp. 18 y ss.

tribuyente a la iniciación del procedimiento de revocación, negando así todo elemento discrecional en esta. La discrecionalidad se caricaturiza como la consagración de «una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan correcto jurídicamente sería revocar como no revocar», ignorándose así la consideración del interés público en la revocación en la que, como hemos visto, hace hincapié la doctrina. Da por supuesto que el Derecho reconoce «un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos» para afirmar la existencia de una contradicción («un oxímoron irreductible») con el hecho de que, a juicio del Tribunal, a renglón seguido se le niegue dicho interés «al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado».

Además, en el caso concreto enjuiciado, no es sostenible el argumento derivado del artículo 221.3 LGT de que cuando se inserta en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos el procedimiento de revocación puede iniciarse a instancia del interesado. Esta supuesta conexión entre ambos procedimientos parte de una concepción errónea del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En primer lugar, es necesario distinguir entre el procedimiento destinado al reconocimiento del derecho a la devolución y el procedimiento tendente a ejecutar el acto o resolución que efectúa este reconocimiento. El artículo 221 LGT contempla los siguientes cauces para el reconocimiento del derecho a la devolución atendiendo al origen del ingreso:

- Cuando el ingreso indebido es consecuencia de duplicidad o exceso en el pago o del pago de una deuda prescrita, el artículo 221.1 remite a un procedimiento que se desarrollará reglamentariamente. Este procedimiento está regulado en la Sección 2.^a de su Capítulo V, artículos 17 a 19 del RGRVA. Los supuestos mencionados tienen en común haberse producido como consecuencia de un error en el pago de la deuda (aunque la rectificación de errores «materiales, de hecho o aritméticos», según la fórmula tradicional, es objeto de un procedimiento especial de revisión [art. 220 LGT]). La doctrina²² denomina a este supuesto «ingresos indebidos en sentido estricto», porque en los demás supuestos el ingreso no es realmente indebido y su declaración como tal pasa por la anulación del acto que estableció la obligación. El procedimiento para el reconocimiento de este derecho es el único procedimiento específicamente previsto para este fin; los restantes no van dirigidos específicamente a dicho reconocimiento, sino a la revisión del acto que estableció la deuda²³. La rúbrica del artículo 221 LGT («Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos») es, pues, errónea o al menos ambigua. Tanto este procedi-

²² Cfr. Ruiz Toledano (2006), p. 253.

²³ García Novoa (1993), en una monografía que pese al tiempo transcurrido conserva en gran medida su interés, pues el sistema del RD 1163/1990 se ha mantenido en sus líneas generales, observa que este procedimiento (entonces regulado en el Capítulo II del citado RD) era el procedimiento «autónomo» de devolución de ingresos indebidos, en el sentido de que la declaración del carácter indebido no es una consecuencia de otra resolución anterior (p. 366).

miento especial como el de rectificación de errores pueden iniciarse sea de oficio sea a instancia del interesado (arts. 221.1 y 220.1 LGT, respectivamente). El artículo 221.1 se refiere específicamente al procedimiento regulado en ese apartado, no a un procedimiento universal de devolución de ingresos indebidos, que, como veremos inmediatamente, no existe.

- Cuando el ingreso tiene su origen en un acto de liquidación o de sanción contrario a la ley la vía para el reconocimiento del carácter de indebido del ingreso dependerá de que el acto sea o no firme: si no lo es, dicha vía es la del recurso o reclamación correspondiente; si lo es, las vías posibles son la revisión de actos nulos de pleno derecho, la revocación, la rectificación de errores o el recurso extraordinario de revisión (art. 221.3 LGT).
- Si el ingreso indebido se realizó en virtud de una autoliquidación, será necesario instar la rectificación de esta (art. 221.4 LGT, que remite al 120.3).
- Por último, el reconocimiento puede producirse también en un procedimiento de aplicación de los tributos (gestión o comprobación) (art. 15.1 d) RGRVA).

En lo que respecta a la ejecución de la devolución, la Sección 3.^a del Capítulo V del RGRVA («Ejecución de la devolución de ingresos indebidos») consta de un solo artículo, el 20, que se limita a disponer que «[r]econocido el derecho a la devolución... se procederá a la inmediata ejecución de la devolución». Algunas normas sobre esta materia se contienen en la Sección 3.^a del Capítulo II del Título IV del RGGIT, que lleva por rúbrica «Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias» y consta de los artículos 131 y 132. Se trata de normas fragmentarias, que en realidad no regulan un procedimiento. Cuando la declaración del derecho a la devolución se realice por una resolución o sentencia, o por un acuerdo de revisión, la ejecución de la devolución se identifica con la del estos actos y el artículo 131.2 RGGIT se limita a ordenar que «el órgano competente procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos».

La conclusión que se extrae del examen de las normas reguladoras de la devolución de ingresos indebidos es que, prescindiendo del procedimiento para el reconocimiento de los ingresos indebidos en sentido estricto del artículo 221.1 LGT, no existe un procedimiento especial para este fin. En los restantes supuestos el reconocimiento del carácter indebido del ingreso ha de realizarse mediante los diversos procedimientos de revisión de los actos o resoluciones que fijaron la deuda correspondiente; ese reconocimiento es una consecuencia de la anulación de estos actos o resoluciones²⁴. Por consiguiente, no existe la genérica

²⁴ No se opone a esta afirmación la regulación por la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos, de un expediente de devolución de ingresos. Por un lado, este expediente se refiere a aspectos com-

«acción de devolución de ingresos indebidos» que, según la sentencia comentada, ha ejercitado el interesado en el caso enjuiciado. Lo que el particular posee es un interés en la revisión del acto o resolución que deberá hacer valer a través de la vía que proceda en cada caso, según la naturaleza y estado (de firmeza o no) de dicho acto o resolución. Solo una vez que estos han sido anulados y, por tanto, ha sido reconocido el carácter indebido del ingreso originado por ellos, nacerá el derecho a la devolución de ingresos indebidos. De manera que cuando se inicia un procedimiento de revisión, de oficio o a instancia de parte según lo previsto en cada caso por sus normas reguladoras, no se inicia un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

La pretensión del particular va dirigida directamente a la anulación del acto y solo indirectamente a la devolución de lo pagado, aunque esta sea su objetivo final²⁵. Estas distintas vías de revisión son independientes entre sí y cada una de ellas se rige por sus propias reglas; en particular, por lo que ahora nos atañe, en lo relativo a la legitimación para incoar el respectivo procedimiento. En algunos casos, como en la revisión de actos nulos de pleno derecho, el particular tiene una verdadera acción para iniciarlo; en otros, como en la revocación, carece de ella y está a expensas de la decisión de la Administración. Esta independencia del régimen de los procedimientos de revisión no se altera por el hecho de que el propósito último del particular sea la devolución de lo ingresado. Tanto si el particular lo ha manifestado o no expresamente, este propósito no produce ninguna modificación en la disciplina de la vía de revisión que se pretende utilizar. Es más, en el caso de que el acto administrativo se anule, la generación del derecho a la devolución se produce automáticamente en todos los casos por efecto de la anulación. Carece, por tanto, de sentido la afirmación de la sentencia comentada de que «en el supuesto que contemplamos... el interesado ha ejercitado la acción de devolución de ingresos indebidos», como si pudiese ejercitar o no esta supuesta acción con independencia de la instancia a la revisión; en el presente caso, de la promoción de la revisión de la liquidación.

El hecho de que no exista un procedimiento de devolución de ingresos indebidos fuera del supuesto de los del artículo 221.1 LGT hace que resulte incoherente la noción de un

petenciales y formales y su contenido varía en función del origen del ingreso. El mismo termina con un acuerdo de devolución cuya naturaleza es puramente ejecutiva. Por otro lado, la citada Resolución regula aspectos presupuestarios como la ordenación del pago y el pago material.

²⁵ Sobre la pretensión como objeto del proceso véase Guasp Delgado (1881), *passim*. A nuestro juicio este concepto es aplicable a los procedimientos administrativos de revisión. Según Guasp (p. 76), la pretensión procesal es una petición jurídica que encierra siempre «una declaración de voluntad que solicita que se haga algo jurídico, esto es, que se operen o se manejen situaciones estrictamente de derecho». De acuerdo con esto puede decirse que la pretensión en los procedimientos administrativos de revisión es la anulación de un acto administrativo. En rigor, parece, pues, que solo en sentido impropio cabe hablar de pretensión indirecta como se hace en el texto. En relación con el problema dogmático de si cabe hablar de pretensión en ausencia de una acción, como sucede en el procedimiento de revocación, nos inclinamos por una contestación negativa, pero una respuesta rigurosa exigiría un análisis que no es posible hacer aquí.

procedimiento de revocación «en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Por la misma razón carecen de sentido las afirmaciones sobre la relación entre este procedimiento y, en el caso de la sentencia, el de revocación. Así, cuando la sentencia comentada afirma que «no cabe acumular en un único procedimiento la revocación y la devolución de ingresos indebidos». Lo que se pretende decir es que el segundo absorbe totalmente al primero y lo somete a sus reglas; la realidad es justamente la opuesta: cuando un contribuyente promueve (en la forma autorizada por el art. 10.1 RGRVA) el procedimiento de revocación está exclusivamente en el ámbito de este procedimiento y no en el de un ilusorio procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Lo mismo sucede con la afirmación de que «con la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el interesado, en los supuestos contemplados en el 221.3 instando o promoviendo, en este caso, la revocación, se debe iniciar el procedimiento a instancia de parte y la Administración viene obligada a resolver, sin que posea potestad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y en el ámbito del art. 221.3, en un procedimiento que solo cabe iniciar de oficio» (FD 2.º, ap. 10 *in fine*). Es precisamente al revés: lo que no es posible (en realidad es absurdo) es convertir un procedimiento de revocación iniciable únicamente de oficio en un imaginario procedimiento de devolución de ingresos indebidos que puede iniciarse a instancia del particular interesado.

Una prueba, a nuestro juicio contundente, de la independencia de los procedimientos de revisión respecto al de devolución de ingresos indebidos es que, como resulta de la jurisprudencia, en materia de prescripción no rigen las normas del derecho a esta devolución sino las propias de aquellos procedimientos. Una primera resolución sobre esta cuestión es la STS de 24 de junio de 2009 (rec. núm. 42/2008), en la que se trataba de una solicitud de revisión por nulidad de pleno derecho de una serie de liquidaciones del IBI de naturaleza rústica. Rechazada presuntamente la revisión por la Administración (Diputación de Córdoba) e interpuesto por la entidad contribuyente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado n.º 1 de los de este orden de Córdoba, la Diputación se allana salvo respecto a un ejercicio para el que considera prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos. Contra la sentencia del Juzgado la Diputación presenta el recurso de casación en interés de la ley resuelto por la citada sentencia. El órgano judicial de instancia no acepta la tesis de la Administración y distingue con absoluta claridad entre esta prescripción y la de la acción de revisión de actos nulos con el siguiente impecable razonamiento, según lo recoge el TS: «no se trata aquí –afirma– del ejercicio de acción para devolución de ingresos indebidos, sino de otra cosa». Y prosigue:

El propio art. 216 LGT distingue, como procedimientos especiales de revisión, entre otros, los de revisión de actos nulos de pleno derecho y los de devolución de ingresos indebidos. Son, por tanto, cauces diversos de articulación de derechos distintos. Sin que puedan ni deban confundirse (por más que la nulidad de pleno derecho, de ser apreciada o declarada, pueda arrastrar en su caso, como efecto consustancial o inherente, una devolución de ingresos –efectuados en virtud del/

de los acto/s nulo/s). De hecho, no toda nulidad tiene por qué conllevar esa virtualidad (por ejemplo, si se declarase –como a priori es posible– antes de haberse llevado a cabo ingreso alguno). Y tampoco, de suyo, la devolución de ingresos indebidos, como tal, tiene por qué significar nulidad del/de los actos de gestión tributaria correspondientes (imaginemos, sin más, el supuesto de doble pago, por error, de la misma deuda).

Por consiguiente, siendo claro que en el supuesto litigioso lo que se instó fue la revisión de actos nulos de pleno derecho, a saber, de las liquidaciones referidas –ello con arreglo a los arts. 216 a) y 217 e) LGT–, la conclusión que se impone, frente a la teoría de la demandada, es que el derecho así ejercido no estaba sujeto al plazo de prescripción de cuatro años que se prevé para devoluciones de ingresos indebidos (como tales, en sentido de pretensiones autónomas –y distintas de otras, aun cuando estas puedan aparejar, según los supuestos, idénticas resultas prácticas–), siendo por contra imprescriptible (como se predica, con carácter general, de la nulidad absoluta, radical o de pleno derecho, que de existir, tiene efectos *ex tunc*, en sentido de deshacer completamente– borrándola del mundo jurídico– la relevancia o eficacia del/de los respectivo/s acto/s viciado/s).

El TS no llegó a pronunciarse sobre esta cuestión, ya que estimó la alegación de la Administración General del Estado recurrida de que el recurso incumplía el requisito de que la sentencia de instancia fuese gravemente dañosa para el interés general impuesto por el derogado artículo 100.1 LJCA, por lo que declaró no haber lugar al recurso.

Un problema similar se plantea en el caso resuelto por la STS de 7 de junio de 2016 (rec. núm. 193/2014). Los antecedentes son los siguientes: la sociedad contribuyente interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, dictada por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, que anula dicha liquidación por resolución de 16 de marzo de 2006, notificada el 3 de abril, que adquiere firmeza. El 17 de mayo de 2010 la entidad solicita de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes la devolución de ingresos indebidos que es denegada con el argumento de que había prescrito el derecho a esta devolución. Mediante resolución de 27 de enero de 2011 el TEAC desestima la reclamación contra la denegación. La sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 54/2011) estimó el recurso contra la resolución anterior y contra esta sentencia la Administración General del Estado interpuso recurso de casación que es desestimado por la citada STS de 7 de junio de 2016. El TS reproduce en líneas generales el razonamiento de la AN:

[A]quí no se trata de reclamar el derecho a obtener la devolución de un ingreso indebidamente efectuado, sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los órganos administrativos que ejercen una función revisora. En otras palabras, el título que sirve de fundamento a la pretensión de la entidad

mercantil recurrente en la instancia no es tanto la norma que posibilita la devolución de las sumas procedentes, que sería la norma fiscal sustantiva reveladora del carácter indebido del ingreso, sino algo distinto: se trata del cumplimiento en sus estrictos términos de una resolución administrativa, dictada por el TEAC, que reconoce el derecho a la devolución que le había sido negado por la Administración gestora en un primer momento, por importe de 1.123.742,57 euros. No debería calificarse por tanto, en puridad, la pretensión como una petición de devolución de ingresos indebidos, sino como la ejecución de una resolución firme y favorable, que es algo cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme.

La Sala dirige luego más que justificados reproches a la Administración (el TEAC en este caso) por su pasividad en la ejecución de la resolución de 16 de marzo de 2006, que no fue comunicada a la Delegación Especial de Madrid de la AEAT hasta el 30 de agosto de 2006²⁶ y recuerda lo dispuesto en el artículo 66.1 RGRVA, según el cual «los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, que –afirma– deja «claramente perceptible la idea de que estamos ante una potestad de oficio por parte del órgano de resolución, que impide por su propia índole –como dice la sentencia recurrida– apreciar la prescripción del derecho basada en la presunción de inactividad del interesado, en tanto no incumbe a este la carga de pedir de nuevo lo ya declarado en resolución favorable, ni activar periódicamente una ejecución como esta».

La pregunta que es posible formularse es si la tesis de la STS de 7 de junio de 2016 según la cual cuando el ingreso indebido es declarado por una resolución o sentencia no entra en juego la prescripción del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos sino que se trata únicamente de la ejecución de dicha resolución o sentencia, no se contradice con lo previsto en el artículo 66 d) LGT. Una posible respuesta es que esa prescripción es aplicable únicamente a los ingresos indebidos en sentido estricto del artículo 221.1 LGT. En apoyo de esta solución puede aducirse que de acuerdo con el artículo 67.1 LGT el plazo de prescripción de este derecho comenzará a contarse, en el supuesto que aquí nos concierne, «desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución». Compárese esta referencia solamente a un «acuerdo» con la que hace el artículo 131.2 al supuesto de que «se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en sentencia u otra resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos», en cuyo caso ordena al órgano competente

²⁶ El Tribunal considera que esta fecha es la inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución, por lo que cuando el contribuyente solicitó la devolución, el 13 de mayo de 2010, no se había cumplido aún dicho plazo y no debió denegarse por este motivo la devolución. Este argumento es no solo superfluo sino también contradictorio con la afirmación de que no estamos ante un problema de prescripción.

que proceda de oficio a ejecutar o cumplir dichas resoluciones o acuerdos. Con arreglo a la doctrina de la STS de 7 de junio de 2016, estos supuestos de ejecución de oficio son los incompatibles con la prescripción del derecho a obtener la devolución del ingreso indebido previamente declarado.

b) Acerca de la justicia de la tesis propugnada

Las consideraciones precedentes demuestran, en nuestra opinión, que con arreglo al Derecho vigente el procedimiento de revocación en materia tributaria únicamente puede iniciarse de oficio por la Administración porque su ejercicio constituye una potestad discrecional, si bien está sujeto a elementos reglados, como son los presupuestos legales de dicho ejercicio y los límites de este. Podemos retomar ahora la pregunta que nos hacíamos más atrás: ¿es justo este sistema?; en otros términos, ¿es aceptable que la Administración, haciendo uso de su potestad discrecional, decida no revocar un acto afectado de manifiesta ilegalidad o respecto del cual concurren las otras circunstancias que le permitirían hacerlo? Da la impresión de que la tesis sostenida por algunos sectores de la jurisprudencia y de la doctrina, según el contribuyente tiene derecho a iniciar el procedimiento de revocación, al menos en determinados casos, se basa en el fondo una respuesta negativa a estos interrogantes. En definitiva, esta tesis rechaza frontalmente la discrecionalidad de la Administración en esos supuestos. Claro está que esta respuesta negativa no permite apartarse del Derecho en vigor sino que plantea tan solo *de lege ferenda* la conveniencia de modificarlo.

Creemos, sin embargo, que no es tan clara la injusticia de las normas vigentes en esta materia y, por tanto, la conveniencia de acoger legislativamente la mencionada tesis. Debe recordarse que solo es posible revocar actos anulables, es decir, actos que no son nulos de pleno derecho. Estos últimos son revisables sin límite de tiempo a instancia del interesado y no pueden ser convalidados o sanados de cualquier otra manera. Por el contrario, los actos simplemente anulables producen efectos mientras la invalidez no sea declarada en vía administrativa o judicial. Si el acto es firme es porque o bien no ha sido recurrido en plazo o bien el recurso ha sido desestimado por una resolución administrativa o judicial, que queda sustraída a la revocación. Por consiguiente se trata de un acto que, a pesar de haber infringido el ordenamiento jurídico, es válido y eficaz, condición que ya es inatacable por el interesado. La infracción puede incluso haber sido muy grave siempre que no sea de las que determinan la nulidad de pleno derecho, que la doctrina identifica con vicios de orden público²⁷. El particular interesado ha tenido la oportunidad de impugnar la validez del acto mediante el oportuno recurso; una vez firme, si el acto no es revisable a instancia del particular, su revocación, aunque sea en beneficio del interesado, se supedita a la existencia de un interés público, que solamente puede apreciar la Administración.

²⁷ Cfr. Santamaría Pastor (1972), pp. 211 y ss. y Beladiez Rojo (1994), pp. 58 y ss.

Que un acto que infringe el ordenamiento jurídico, incluso –insistimos– de manera grave pero no contraria al orden público, resulte definitivamente firme e inatacable, y solo pueda ser privado de eficacia cuando quien posee facultad para ello –en Derecho privado puede ser el propio interesado (por ejemplo, un menor) o el juez; en Derecho público la Administración, representante del interés general– decide que existen intereses jurídicamente protegidos que lo aconsejan, es algo que no repugna al Derecho. La ilegalidad de los actos jurídicos en general no exige la posibilidad permanente de su eliminación; a ello se opone, en primer lugar, el principio de seguridad jurídica. Beladiez ha puesto de manifiesto la existencia de un principio de conservación de los actos administrativos: «El que los actos cumplan el fin al que están destinados –si este es legítimo– constituye un valor jurídico, y el principio que lo expresa es el que se conoce con el nombre de principio de conservación»²⁸. Y más adelante²⁹ aclara: «El principio de conservación no expresa la existencia de un valor en actuar conforme a la ley, sino que lo que se considera valioso es la realización práctica de los fines que con dicho acto se pretenden alcanzar para lograr la satisfacción de los intereses que el Derecho trata de proteger».

La admisión de un derecho del interesado a la iniciación del procedimiento de evocación supondría obviamente la introducción de un nuevo recurso contra el acto, frente a la que advirtió el Consejo de Estado en el dictamen sobre el Anteproyecto de nueva LGT³⁰. Esta nueva posibilidad de recurrir contra un acto firme alteraría profundamente el sistema de recursos administrativos.

c) Sobre la procedencia de la revocación

La negación de la discrecionalidad de la revocación permite al Tribunal entrar a juzgar acerca de la procedencia de efectuarla. De este modo da implícitamente una respuesta negativa a la primera de las cuestiones de interés casacional, a saber, «si el órgano judicial

²⁸ *Op. cit., passim*. Desde la perspectiva que ahora nos interesa véanse especialmente los dos primeros capítulos. La cita es de la página 45.

²⁹ *Op. cit.*, p. 68.

³⁰ Dictamen núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003. En la conclusión de su análisis del artículo del Anteproyecto sobre la revocación el Consejo de Estado hace la siguiente advertencia:

No puede olvidarse, como ya se ha dicho, que los actos tributarios son, en su gran mayoría, actos de gravamen para los particulares, lo que hace imprescindible revestir los procedimientos para su anulación con las máximas garantías pues, aunque no se viera limitado derecho alguno de los contribuyentes con la anulación de tales actos, sí podría resultar claramente afectado el interés público en ellos presente si se articulase un procedimiento de revocación en unos términos tan amplios y flexibles como hace el artículo 219 del anteproyecto. Por ejemplo, la revocación podría llegar a constituir una especie de recurso contra las liquidaciones y no es impensable que pudiera dar lugar a supuestos de fraude o que en la práctica funcionara como un mecanismo de transacción.

puede sustituir a la Administración competente» en la decisión sobre dicha procedencia. Es de señalar que el auto de admisión ni siquiera se plantea el problema preliminar de si cabe o no recurso contra la inadmisión a trámite de la solicitud de revocación, que es la primera duda que suscita el caso, con lo cual está partiendo ya de la ausencia de discrecionalidad.

Decidiendo, pues, sobre si revocar o no, de entre las causas de revocación previstas en el artículo 219.1 LGT el TS toma en consideración solo la infracción manifiesta de ley. No se plantea la posibilidad de que la declaración de inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU constituya una circunstancia sobrevenida que ponga de manifiesto la procedencia de la liquidación por este impuesto. Recuérdese que la STS de 4 de marzo de 2022 (rec. núm. 7052/2019) fundó la revocación en la consideración de que la anulación de la Orden ministerial aplicada en la liquidación constituía una de estas circunstancias.

La sentencia comentada afirma (FD 7.º 2) que, si bien la inconstitucionalidad de la norma de cobertura no figura (se entiende que expresamente) entre los motivos legales de revocación del acto, pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad «pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma, conformando un supuesto legal de revocación». Este planteamiento es sumamente confuso, pues no se ve cómo dicha infracción, que es un vicio del acto administrativo, puede deducirse de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en aplicación de la cual este se dictó. La nulidad de la ley producida (normalmente) por la sentencia de inconstitucionalidad no convierte al acto en infractor de esa ley o de ninguna otra; lo que hace es privarlo de su amparo. El problema es otro: el del efecto de esa nulidad sobre los actos dictados a su amparo, que fundamentalmente dependerán de la decisión que adopte el TC sobre la eficacia temporal de la sentencia de inconstitucionalidad. Si este efecto es la nulidad de dichos actos, esta nulidad tendrá que hacerse valer por medio del instrumento procedimental adecuado. Si el acto es firme, la única vía posible es la de la revisión de actos nulos de pleno derecho, lo que exige atribuir esta condición a los actos de aplicación de la ley inconstitucional, algo que el TS ha negado hasta ahora (véanse, entre otras, las SSTS de 25 de junio de 2021 [rec. núm. 3988/2019] y 21 de septiembre de 2021 [rec. núm. 6161/2019]). En nuestra opinión, es sumamente discutible que la nulidad del acto por efecto de la inconstitucionalidad de la ley en la que se basó sea causa de revocación; entre otras cosas, porque la Administración no puede decidir discrecionalmente acerca de los efectos de las sentencias del TC. Este es el cauce que ha abierto la doctrina de la sentencia comentada, si bien en el caso enjuiciado ha rehusado la revocación.

Para fundar esta denegación el TS sigue un razonamiento ceñido al concepto de infracción manifiesta de ley. Se remite, en primer lugar a la doctrina tradicional sobre este concepto, que exige que la infracción sea evidente y no ofrezca la menor duda³¹, para negar que semejante carácter concorra en el presente caso. Ello porque, en opinión de la Sala, la

³¹ García Novoa (2005), pp. 45 y ss., junto con otros autores, propone una interpretación más flexible del concepto de infracción manifiesta como causa de revocación.

disciplina del IIVTNU en el momento en que se dictaron los actos de liquidación era enormemente incierta, con una normativa «oscura» y una jurisprudencia contradictoria, de manera que «es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta».

Este razonamiento es sorprendente por varios motivos. En primer lugar, prescinde por completo del motivo originario de la solicitud de revocación que era la anulación de las normas del IIVTNU aplicadas por el Ayuntamiento por la STC 59/2017. Pero es que no existía en realidad la situación de confusión que el TS percibe en el citado impuesto. Cuestión distinta es que en la doctrina se hubieran manifestado numerosas opiniones que afirmaban la inconstitucionalidad de sus normas reguladoras y que la crisis del mercado inmobiliario originase una gran litigiosidad. Pero hasta que el TC declaró la inconstitucionalidad de dichas normas estas eran perfectamente válidas y claras, y fueron correctamente aplicadas por el Ayuntamiento de Bétera. Por cierto, las sentencias del TC sobre esta cuestión sí causaron un enorme desconcierto, pero ello es irrelevante para el asunto enjuiciado por la sentencia comentada, a pesar de lo cual esta alude confusamente a dichas sentencias en su razonamiento.

Referencias bibliográficas

- Argüelles Pintos, J. (2004). Comentario del artículo 219 LGT. En R. Huesca Bobadilla (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (pp. 1.452-1.467). Aranzadi.
- Beladiez Rojo, M. (1994). *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Marcial Pons.
- Checa González, C. (2004). Procedimientos especiales de revisión. En R. Calvo Ortega (dir.), *La nueva Ley General Tributaria* (cap. X, pp. 791-885). Civitas.
- Eseverri, E. (2002). La revocación de actos tributarios y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. En *la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002* (pp. 69-82).
- García Novoa, C. (1993). *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2005). *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi.
- García Novoa, C. (2022). El resurgimiento de la revocación. *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria* (politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa), 22 de febrero de 2022.
- González Martínez, M. T. (2022). El amanecer de la revocación a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022. *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria* (politicafiscal.es/equipo/maria-teresa-gonzalez-martinez), 24 de febrero de 2022.
- Guasp Delgado, J. (1981). *La pretensión procesal*. Civitas.
- Martínez Muñoz, Y. (2006). *La revocación en materia tributaria*. Iustel.
- Moreno González, S. (2010). La revocación en materia tributaria. En *Tratado sobre la*

Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (pp. 1.105-1.132). Aranzadi. T. II.

Ponce Arianes, M. (2004). La revocación de actos tributarios. En A. Martínez Lafuente (dir.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria* (pp. 917-955). Instituto de Estudios Fiscales.

Rodríguez Márquez, J. (2004). *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria*.

¿Una vía para solucionar los conflictos entre la Administración y los contribuyentes? Aranzadi.

Ruiz Toledano, J. I. (2006). *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. La Ley.

Santamaría Pastor, J. A. (1972). *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Contribución a una teoría de la ineficacia en Derecho público*. Instituto de Estudios Administrativos.