



Roj: **STS 484/2022 - ECLI:ES:TS:2022:484**

Id Cendoj: **28079130022022100032**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/02/2022**

Nº de Recurso: **126/2019**

Nº de Resolución: **154/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA, Valencia, núm. 3, 12-09-2018,**

ATS 4054/2019,

STS 484/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 154/2022

Fecha de sentencia: 09/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **126/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: **126/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 154/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 9 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º **126/2019**, interpuesto por el Ayuntamiento de Bétera (Valencia), representado por el procurador de los Tribunales D.º Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de D.ª Sandra Bosch Aparicio, contra la sentencia n.º 247, de 12 de septiembre de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 3 de Valencia, en el recurso 135/2018, estimatoria del recurso interpuesto impugnando el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bétera de fecha 18 de diciembre de 2017 -por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha 17 de octubre de 2017, por el que se inadmite a trámite la solicitud de revocación y de devolución de ingresos indebidos, correspondientes a las liquidaciones del IIVTNU-, declarando que el mismo no es conforme a Derecho, su nulidad, y la procedencia de la revocación de las liquidaciones impugnadas, con devolución de ingresos indebidos y sus intereses conforme al art. 32 LGT.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas D.º Amadeo, D. Anselmo, D. Arturo y D.º Bernardino, representados por el procurador de los Tribunales D.º Isidro Orquín Cedenilla, bajo la dirección letrada de D.º Salvador José Llopis Nadal, y La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento abreviado n.º 135/2018, seguido en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 3 de Valencia con fecha 12 de septiembre de diciembre de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- QUE DEBO ESTIMAR Y ESTIMO él recurso contencioso-administrativo seguido a Instancia de D. Salvador José Llopis Nadal Letrado en nombre y representación de D. Anselmo, D. Arturo, D. Amadeo y D. Bernardino, bajo la dirección Letrada de D. Arturo Tero Cestero contra el Ayuntamiento de Bétera representado y defendido por D. Nuria Sandiego Aloy Letrada en impugnación de la resolución a que se refiere el encabezamiento, declarando que la misma NO es conforme a Derecho, declarando su nulidad así como proceder la revocación de las liquidaciones impugnadas, con devolución de ingresos indebidos y sus intereses conforme al art, 32 LGT.-Sin costas".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal del Ayuntamiento de Bétera (Valencia), se presentó escrito con fecha 20 de octubre de 2018, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 3 de Valencia, y el Juzgado, por auto de 27 de noviembre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el Ayuntamiento de Bétera (Valencia), representado por el procurador de los Tribunales D.º Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de D.ª Sandra Bosch Aparicio, y como partes recurridas D.º Amadeo, D. Anselmo, D. Arturo y D.º Bernardino, representados por el procurador de los Tribunales D.º Isidro Orquín Cedenilla, bajo la dirección letrada de D.º Salvador José Llopis Nadal, y La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de abril de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:



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

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

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 219 de la Ley General Tributaria; 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional; 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación del Ayuntamiento de Bétera (Valencia), por medio de escrito presentado el 4 de junio de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 219 de la LGT, y de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo sobre dicho artículo 219 de la LGT.

2.- Los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional (LOTC), y de la jurisprudencia sobre el alcance y efectos de las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes.

3.- Los artículos 72.2 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

El recurrente manifiesta que, la sentencia recurrida incurre en un claro error de Derecho al interpretar el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos regulado art. 219 de la LGT, pues lo considera como una vía alternativa a los recursos administrativos frente a los actos de gravamen, reconociendo legitimación a los particulares para iniciar dicho procedimiento, interpretación esta que colisiona con la claridad de la previsión legal del art. 219 de la LGT, y con la interpretación que del mismo ha dado la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Considera que, de conformidad con los arts. 38 y 40 de la LOTC, en relación con el principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 de la CE, y los arts. 72 y 73 de la LJCA, los actos administrativos firmes anteriores a la publicación de la STC 59/2017, como es el caso de las liquidaciones del IIVTNU giradas por el Ayuntamiento de Bétera, no se ven afectados por el fallo de la misma. Por ello, interpretando conjuntamente el art. 219 de la LGT sobre el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y los arts. 38 y 40 de la LOTC, concluye que, el órgano judicial no puede sustituir a la Administración competente en sentencia acordando la procedencia de una solicitud de revocación presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, por ser atribución exclusiva de la Administración la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación, quedando solo obligada la Administración a acusar recibo de la solicitud de los particulares, por ser una facultad revisora reservada a la Administración y no una legitimación para iniciar el procedimiento por parte del sujeto pasivo, atacando, por esta vía actos que quedaron firmes por no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello, no siendo admisible considerar que las liquidaciones son contrarias al ordenamiento jurídico con base en una sentencia del Tribunal Constitucional cuyos efectos generales, según la ley vigente y la jurisprudencia, no tienen naturaleza *ex tunc*, y por tanto, no puede afectar a situaciones administrativas firmes como las liquidaciones de las que traen causa este recurso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia en su día sentencia con los siguientes pronunciamientos:

1) CASAR Y ANULAR TOTALMENTE, la Sentencia 247, de fecha 12 de septiembre de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo Número 3 de Valencia, por ser la misma contraria a los artículos 219 de la LGT; 38 y 40 de la LOTC; 72 y 73 de la LRJCA y el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE.

2) DECLARAR la conformidad a Derecho del Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 18 de diciembre de 2017 de desestimación de recurso de reposición y por consiguiente la conformidad a Derecho del Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bétera de 17 de octubre de 2017 que inadmitió a trámite la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos, y como consecuencia de lo anterior declare que no procede la revocación de las liquidaciones impugnadas ni la devolución de ingresos indebidos ni sus intereses".



Por su parte, el procurador Dº. Isidro Orquín Cedenilla, en nombre y representación de Dº. Amadeo, D. Anselmo, D. Arturo y Dº. Bernardino, por escrito presentado con fecha 24 de julio de 2019, formuló oposición al recurso de casación manifestado, como cuestión previa, que la sentencia de instancia no es susceptible de extensión de efectos, y, por tanto, no es recurrible en casación, no cumple con el requisito establecido en el art. 86.1 LJCA relativo a la posibilidad de que puedan extenderse los efectos de la misma, en los términos que regula el art. 110 LJCA.

Señala, respecto a la primera cuestión que presenta interés casacional, que el hecho de que corresponda exclusivamente a la Administración decidir sobre iniciar o no un procedimiento de revocación, no implica que la misma ostente un poder completamente discrecional, exento de ser revisado y al margen de cualquier tipo de control jurisdiccional, pudiendo ser recurrida ante los tribunales la decisión que rechace una solicitud de revocación. En consecuencia, la respuesta a la cuestión con interés casacional ha de ser en sentido afirmativo: sí puede el órgano judicial sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación y accediendo a ésta.

Y, respecto a la segunda cuestión que presenta interés casacional, manifiesta que, la única forma de combatir situaciones manifiestamente contrarias al ordenamiento jurídico, tal y como es el caso de gravar mediante el IITVNU situaciones en las que se ha acreditado por el contribuyente una minusvalía en la transmisión de los terrenos, es a través de los procedimientos especiales de revisión previstos en los arts. 216 y siguientes LGT, entre los que se encuentra, el de revocación. Si no se permite la revocación, no sólo se deja vacío de contenido dicho mecanismo de revisión extraordinaria, sino que se perpetúa *ad eternum* una tributación en base a unos preceptos declarados inconstitucionales, confirmándose un claro enriquecimiento injusto de la Administración actuante y un empobrecimiento del contribuyente. Recuerda que, el eje principal alrededor del cual gira la STC 59/2017, de 11 de mayo, es la compatibilidad del IITVNU con el principio de capacidad económica. Dicho principio exige que el gravamen recaiga sobre una *riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo*; es decir, el impuesto no puede recaer en aquellos supuestos en los que la capacidad económica sea inexistente, como es el del presente caso, en el que se ha acreditado que no se produjo un incremento del valor de los terrenos como consecuencia de la transmisión de los mismos. Por tanto, contradecir la interpretación mantenida por la sentencia de instancia, daría lugar a una situación incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo, ya que el obligado tributario estaría tributando sin tener en cuenta su capacidad económica, dando lugar a una flagrante vulneración del art. 31.1 CE. La única vía para evitar tal situación, es precisamente la de la revocación, en el mismo sentido en el que lo interpreta la sentencia de instancia, infiriendo efectos *ex tunc* a la STC 59/2017. Por ello, la respuesta a la segunda cuestión con interés casacional, es que el órgano sentenciador puede ampararse en la nulidad de un precepto declarado inconstitucional, para revocar una liquidación tributaria que hubiese ganado firmeza en vía administrativa con anterioridad a la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló dicho precepto.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " dicte sentencia por la que, (i) reconozca no haber lugar al recurso de casación de conformidad con lo expuesto en la consideración PREVIA o, de entender lo contrario, (ii) dé respuesta a las cuestiones con interés casacional en los términos expuestos en las consideraciones SEGUNDA y TERCERA de este escrito, confirmando íntegramente la sentencia de instancia".

Asimismo, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 21 de enero de 2020, también formuló oposición al recurso, manifestando que, La Administración del Estado no fue parte en el recurso en el que se dictó la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo Nº. 3 de Valencia, ni lo fue inicialmente en este recurso de casación, del que solo tuvo conocimiento al darse publicidad a su Auto de admisión, y que a partir de esa publicación, esta Abogacía del Estado se personó en el recurso, dada la indudable trascendencia que para la Administración estatal puede tener la doctrina que se fije, a la vista de las cuestiones de interés casacional enunciadas por la Sala. A raíz del escrito de personación de esta parte, se dictó Auto de 10 de diciembre de 2019, que acuerda darles traslado del escrito de interposición del recurso para oposición al mismo (teniéndolo por personado y parte,) en cumplimiento del cual se evacúa este trámite. Señala que, esta representación coincide en lo esencial con el planteamiento del Ayuntamiento de Bétera, por lo que su escrito no es un escrito de oposición pero sí que se formulan ALEGACIONES por la trascendencia que la resolución del caso tiene sobre la esfera jurídica de la Administración estatal toda vez que afecta a la configuración de los distintos procedimientos especiales de revisión de actos tributarios y a la relación de éstos con el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de las normas que dan cobertura a los actos impugnados. Asimismo, señala que, una vez admitido el recurso, no cabe alegar la inadmisión con motivo del recurso de oposición, por lo que no puede tener acogida la cuestión previa alegada por la representación de los recurridos, con independencia de que la sentencia puede ser susceptible de extensión de efectos.



Manifiesta que, la cuestión que suscita el presente recurso está vinculada a la satisfacción del derecho de los obligados tributarios a obtener una reparación por los daños derivados de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes que dan cobertura al acto de aplicación de los tributos. El medio establecido por el legislador para obtener esa reparación no es otro que la reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador actualmente regulado en los arts. 32 y siguientes de la LRJSP. Los interesados, cuando no reúnen los requisitos para reclamar por responsabilidad patrimonial, tienen derecho a instar o promover otros procedimientos distintos ya sea la nulidad de pleno derecho o, como en este caso, la revocación del art. 219 LGT, procedimientos que se articulan y atienden a la finalidad de devolver ingresos indebidos en el marco de la actuación ordinaria de la Administración. Pues bien, a juicio del Sr. Abogado del Estado, el principio de seguridad jurídica se ve seriamente cuestionado cuando, al margen del procedimiento legalmente previsto, se fuerzan otras instituciones para satisfacer un incondicionado derecho a la reparación del daño. Así ocurre cuando se desconoce la naturaleza de la revocación que de ser un medio a disposición de la Administración para dejar sin efecto un acto por razones de oportunidad se acaba convirtiendo en un medio sustitutivo de los recursos ordinarios frente al acto administrativo. Por todo ello, considera que la sentencia recurrida es contraria al art. 219.3 LGT y, en consecuencia, debe ser casada y anulada, dictándose sentencia por la que se confirme la resolución del Ayuntamiento. Y en orden a establecer una doctrina, esta parte propugna como correcta la siguiente: la interpretación conjunta de los arts. 219 LGT y 38 y 40 LOTC, incluso si se admitiera que la sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de la norma fiscal produce efectos *ex tunc*, no faculta al órgano jurisdiccional para declarar la procedencia de dicha revocación cuando la Administración, en uso de su potestad discrecional, había decidido no iniciar el procedimiento de revocación.

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 16 de diciembre de 20212, se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso, el día 1 de febrero de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Cuestión previa. Sobre la inadmisibilidad instada por la parte recurrida.*

Como cuestión previa propone la parte recurrida una declaración de no ha lugar al recurso de casación en tanto que la sentencia de instancia no es susceptible de extensión de efectos, art. 86.1 de la LJCA, puesto que no reconoce una situación jurídica individualizada y, por tanto, no es susceptible de extender sus efectos, art. 110 de la LJCA; además, añade, que la revocación afecta siempre a actos administrativos firmes, sin que se cumpla el requisito de no firmeza en el acto que se pretenda revocar, art. 110.5 de la LJCA.

La alegación de la parte recurrida se corresponde no ya con una declaración de no ha lugar o desestimatoria del recurso de casación, sino con una declaración de inadmisibilidad, en tanto que considera que la sentencia impugnada no es susceptible de ser recurrida en casación.

Como se desprende, sin duda, de los términos de la ley, art. 86.1 de la LJCA, el recurso de casación es admisible contra las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo contencioso-administrativo, provinciales o centrales, cuando concurren, en forma cumulativa, que sean susceptibles de extensión de efectos en las tres materias para las que el art. 110.1 de la LJCA la admite y que la sentencia que se impugne contenga una doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales.

Ahora bien, la referida norma procesal conforma un supuesto de *ius cogens*, indisponible para las partes, y es el órgano judicial llamado a resolver el que, incluso de oficio, debe examinar si se cumple o no el expresado requisito en los términos legalmente expuestos. En este caso, el órgano competente dictó auto de admisión, de fecha 11 de abril de 2019, siendo de observar que el art. 90.5 de la LJCA, establece que contra el auto que declara la admisión o inadmisión del recurso de casación no cabe recurso alguno. Se debe poner de manifiesto que el órgano judicial *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación, lo que implica que consideró que reunía todos los requisitos legalmente exigibles. Previamente la ley autoriza a la parte recurrida oponerse a la admisión del recurso de casación dentro del término de emplazamiento para personarse ante esta Sala, art. 89.6 de la LJCA, lo cual no hizo. Establece, por demás, el art. 93 de la LJCA, los pronunciamientos que cabe hacer en la sentencia de casación, sin que se comprenda, por la lógica de la propia regulación y finalidad del recurso de casación, una declaración de inadmisibilidad.

En definitiva, pretende la parte recurrida bajo la apariencia de una declaración de no ha lugar, un pronunciamiento de inadmisibilidad por no reunir la sentencia impugnada los requisitos que se exigen en el art. 86.1 de la LJCA, siendo evidente que el auto de admisión zanja definitiva esta cuestión por lo que no cabe entrar en este momento procesal en si la sentencia era o no susceptible de recurso de casación, debiéndose estar a

la decisión de la Sección de admisión y al auto de admisión que implícitamente contiene una declaración de cumplirse los requisitos legales para la viabilidad formal del recurso de casación.

SEGUNDO.- *Los términos del debate.*

1. Delimitación de lo querido por los contribuyentes.

El contenido material de lo querido por los demandantes, reflejado en la instancia, conforme a la solicitud cursada en su momento, consistía en la devolución de las cuotas pagadas por el IIVTNU, esto es, **la devolución de dichos ingresos por considerarlos indebidos a raíz de la STC 59/17** . Al efecto promueven la iniciación del procedimiento de revocación y devolución de ingresos indebidos.

2. La respuesta de la Administración a la solicitud cursada.

La Administración local, en su resolución de 17 de octubre de 2017, confirmada al resolver el recurso de reposición en resolución de 18 de diciembre de 2017, **inadmite la solicitud de tramitación del procedimiento de revocación y devolución de ingresos indebidos por considerar que es competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio del procedimiento de revocación del art. 216.c) de la LGT.**

3. Los procedimientos especiales de revisión. Incompatibilidad entre los mismos. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos y la revocación cuando es firme el acto de aplicación.

El art. 216 de la LGT señala hasta cinco procedimientos especiales de revisión, revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

El Ayuntamiento habla de procedimiento de revocación y devolución de ingresos indebidos, centrándose en analizar el procedimiento de revocación estrictamente y sin reparar que **revocación y devolución de ingresos indebidos son procedimientos no sólo distintos, sino incompatibles entre sí**, de suerte que sólo es factible o uno u otro, excepto que se de el supuesto del art. 221.3 de la LGT, esto es, que "el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza", en cuyo caso "únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

4. La sentencia de instancia: procedimiento de devolución de ingresos indebidos y revocación, art. 221.3 de la LGT .

En esta línea, aún sin desarrollar y sin extraer las consecuencias pertinentes, se mueve la sentencia de instancia que expresamente anuda el procedimiento de revocación al de devolución de ingresos indebidos por mor del citado art. 221.3, "De los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a lo dispuesto en el **art. 221.3 LGT** en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que infringen manifiestamente la ley".

El Sr. Abogado del Estado centra correctamente el contexto en el que se desarrolla el *iter* procedimental seguido, procedimiento de devolución de ingresos indebidos, y la aplicación realizada del art. 221.3; señala que: "La LGT reconoce entre las obligaciones de carácter económico que pesan sobre la Administración tributaria la de realizar la devolución de ingresos indebidos (art. 30 LGT), devolución que se efectuará conforme a lo establecido en el art. 221 LGT, al que se remite el art. 32 LGT. La devolución de ingresos indebidos se configura como un procedimiento especial de revisión (cfr. art. 216.e) LGT), si bien el art. 221 LGT permite diferenciar, en esencia, cuatro supuestos:

(...)

4.- La devolución de ingresos indebidos cuando el acto de aplicación de los tributos o la sanción han adquirido firmeza, en cuyo caso es necesario que así se reconozca tramitando con carácter previo alguno de los siguientes procedimientos de revisión: nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o recurso extraordinario de revisión del art. 244 LGT (art. 221.3 LGT).

Si se pide la devolución de ingresos indebidos y el acto es firme, es necesario "instar o promover" alguno de esos procedimientos mencionados en el art. 221.3 LGT, sin que se establezca una diferencia por razón de la causa de la que pudiera derivar el carácter indebido del ingreso.

La LGT no contiene ninguna otra previsión, ni remite a otro procedimiento, cuando se pretende instar la devolución de ingresos indebidos si el acto es firme (es claro que el interesado podrá acudir a la responsabilidad patrimonial pero esa institución queda al margen de la LGT, lo que tiene sentido pues la responsabilidad del legislador es algo distinto de la responsabilidad de la Administración y el deber que pesa



sobre esta última de efectuar la devolución de ingresos indebidos no puede extenderse a supuestos en los que la causa que permite calificar el ingreso como tal es ajena a la Administración tributaria, exceptuando, claro está, aquellas situaciones que por no ser firmes exigen que la Administración aplique la sentencia que declara la inconstitucionalidad)". Expresándolo con una claridad meridiana cuando dice que " **En el presente caso, los interesados han instado el procedimiento de revocación con la finalidad de obtener la devolución de ingresos indebidos** y debemos insistir en que la opción elegida por el obligado tributario no es indiferente y determina que hayan de respetarse los caracteres y requisitos propios de la institución".

5. Distinción jurisprudencial entre la acción de los interesados en los procedimientos especiales de revisión, excepto en el de estricta revocación.

Recientemente este Tribunal se ha pronunciado en sentencia de 17 de junio de 2021, rec. cas. 1123/2020, en el sentido expuesto, se dijo entonces que "... las diferencias se ponen de manifiesto cuando comprobamos que en la revocación no se contempla una acción por los interesados, mientras que en los demás procedimientos especiales de revisión sí se reconoce y son susceptible de impugnación".

Se recoge en el art. 10.1 del Real Decreto 520/2005, que "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".

Sin embargo, art. 221 de la LGT, en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se contempla una acción del obligado para instarlo, "se iniciará de oficio o a instancia del interesado".

6. El procedimiento de revocación.

Sobre la revocación se ha dicho por la jurisprudencia que "La figura de la revocación desde su incorporación a la vigente LGT ha estado tensionada entre **dos posturas** que, en definitiva, cuestionan su naturaleza jurídica, y que se desenvuelven entre los que consideran **que es un procedimiento que sólo cabe iniciar de oficio y los que entienden que puede instarse por los interesados** en todos aquellos supuestos en los que se constate disfunciones de especial gravedad".

Se ha precisado por este Tribunal, sentencia de 28 de febrero de 2017, rec. cas. 1058/2016, que "Tampoco hay infracción de la jurisprudencia que se invoca para respaldar la procedencia del motivo tercero. Además de que la doctrina más recientemente establecida -plasmada en la sentencia de este Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2016, pronunciada en el recurso de casación nº 3756/2015-, en un asunto sustancialmente idéntico al que ahora examinamos (solicitud de revocación de la liquidación de la tasa general de operadores, que ha ganado firmeza, por parte de otra empresa del sector de las telecomunicaciones), determina la improcedencia del derecho subjetivo a la revocación allí postulado, lo que es íntegramente trasladable al presente asunto.

Por lo demás, nuestra sentencia de 19 de febrero de 2014 (recurso de casación nº 4520/2011), que la recurrente reputa infringida, no tiene la significación que se le atribuye, pues se limita a ratificar la plena recurribilidad jurisdiccional de las resoluciones que resuelvan las solicitudes de revocación, bajo las modalidades y límites de control propios de los actos discrecionales". Declaración que se hace en un singular contexto, cuestionándose el resultado probatorio.

Con todo ha de convenirse que ha matizado la potestad otorgada a la Administración en el procedimiento de revocación y los derechos subjetivos que se le reconoce al interesado.

Valga de ejemplo la sentencia de 26 de septiembre de 2017, rec. cas. 2645/2016, en la que se dijo que "En lo que hace a la iniciación del procedimiento de revocación, incumbe decidirla a la Administración tributaria, según la interpretación que esa repetida STS de 19 de mayo de 2011 ha efectuado de la iniciación "de oficio" expresamente proclamada en el apartado 3 del artículo 219 de la LGT 2003 y confirmada en el artículo 10.1 del Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005)", pero dando entrada al control judicial sobre la iniciación del procedimiento en tanto que "conviene añadir que **esta decisión ha de ser adoptada respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad** (artículo 9.3 CE)".

Con mayor intensidad se reconoce el derecho subjetivo del interesado en la sentencia de 19 de febrero de 2014, rec. cas. 4520/2011, se dice que "Conviene significar, ante todo, que el hecho de que la ley otorgue a la Administración Pública el ejercicio de una potestad de carácter discrecional, **no puede entenderse como obstáculo, ni mucho menos impedir, la revisión jurisdiccional de la legalidad de la Administración Pública en el ejercicio de la misma**, pues la Constitución encarga a los Tribunales que "control [en] la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican" (art. 106.1 CE).



Por otro lado, no se puede olvidar que **el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta (sic) de elementos reglados**. Entre ellos el de la motivación (art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre; 215.1 de la LGT), cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa. También 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).

Por tanto, **no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta**, pues ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA.

Es más, por lo que respecta al procedimiento de revocación de actos tributarios, no cabe tampoco desconocer que el art. 219 de la Ley General Tributaria en su apartado quinto señala que **la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa**.

La recurribilidad de la resolución que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no sólo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad, tales como que el acto dictado infrinja de manera manifiesta la ley o que se haya producido en el procedimiento indefensión a los interesados, junto al supuesto relativo a la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

Estas circunstancias vienen a constituir elementos reglados del acto sujetos al control de los Tribunales, por lo que no puede cuestionarse la recurribilidad de la decisión final del procedimiento".

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

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

7. Procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En el supuesto que contemplamos, ya se ha dicho, **el interesado ha ejercitado la acción de devolución de ingresos indebidos**. No hay duda que en estos casos, la norma aplicable reconoce a los interesados la facultad de accionar la misma *"a instancia del interesado"*, y ante un acto firme *"instando o promoviendo la revisión del acto"*, en este caso, mediante la revocación .

En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en el que se inserta el art. 221.3, la revocación posee carácter instrumental, 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 uno 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".

Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución



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

Ya dijimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 1665/2019, referido a los supuestos de nulidad, aunque oportuna también para los de revocación, que "Evidentemente, debe ahora entrar en juego en la presente casación no solo ese artículo 221 de la Ley General Tributaria, sino también el artículo 217.1.a) del propio texto legal porque ambos son los que justifican la razón de decidir del órgano a quo,...

(...)

Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria".

8. Formas de iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. La solicitud cursada.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos. art. 221.1 de la LGT, puede iniciarse de oficio o a instancia de parte, "El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado".

Resulta pacífico que iniciado el procedimiento, más, si cabe, a instancia del interesado, la Administración viene obligada a resolver y de no hacerlo se pone en funcionamiento los mecanismos legalmente dispuestos para facilitar la impugnación y, en su caso, el reconocimiento del derecho al administrado.

En el caso que nos ocupa, basta remitirnos a las resoluciones del Ayuntamiento y a la sentencia de instancia, 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 alguna de los motivos contemplados en el art. 219.1.

9. El art. 221.3 de la LGT como especialidad, actos firmes, dentro del procedimiento de devolución regulado en el art. 221. La infracción manifiesta de la Ley.

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

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

Lo cual no representa una novedad en nuestro sistema, más respecto de los actos que infringen manifiestamente la ley, tal y como ocurre en este caso que es el acotado por la sentencia de instancia, baste recordar la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, "No serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza.

No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en las leyes o disposiciones especiales", recogándose el supuesto de infracción manifiesta de la ley en el art. 154.1 de la antigua LGT, "Serán revisables... en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley"; que fue interpretado por la jurisprudencia, por todas sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2002, en el sentido de que "... después de la vigencia del Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, por el que se ha regulado el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, de conformidad con su Disposición Adicional Segunda, los contribuyentes



sí pueden instar la revisión de oficio de los actos de gestión tributaria, si inciden en alguna de las causas de los artículos 153, 154 y 171",

Es cierto que la revocación de actos administrativos tributarios se reguló por vez primera la LGT de la ley del 2003, con notable diferencias respecto de la revocación que se contemplaba y regulaba en la Ley 30/1992 - de suerte que la revocación de los actos tributarios no es posible por cualquier infracción del ordenamiento jurídico sino exclusivamente por los expresamente recogidos en el artículo 219.1 LGT-, sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, la infracción manifiesta de la ley, supuesto específico de revocación del actual 219 - que es el señalado por la sentencia impugnada-, si se contemplaba en los textos anteriores como motivo de revisión en los procedimientos especiales, específicamente para constituir causa de devolución de ingresos indebidos, reconociéndosele a los interesados acción para instar la devolución de ingresos indebidos por infringir el acto manifiestamente la ley.

En definitiva, al igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del ar.º 220, **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 sólo cabe iniciar de oficio.**

10. Jurisprudencia sobre la devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes.

Todo lo cual resulta acorde con la jurisprudencia consolidada de este Tribunal Supremo recaída en supuestos en los que se solicitaba la devolución de ingresos indebidos en el ámbito del IIVTNU, derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, STC 59/17, en el que **se apunta que debe efectuarse por los cauces establecidos en la LGT -procedimientos especiales de revisión-**. Baste de ejemplo de lo que decimos, por citar entre las más recientes, las sentencias de 20 de mayo de 2021, rec. cas. 1268/2019; de 26 de mayo de 2021, rec. cas. 5490/2019, y de 31 de mayo de 2021, rec. cas. 4961/2019, todas ellas recaídas en asuntos en los que se pretendía **la devolución directa de las liquidaciones firmes satisfechas por IIVTNU** por concurrir alguno de los motivos que recoge el art. 217 de la LGT, sobre la base de la inconstitucionalidad parcial de los artículos anteriormente citados, en todas ellas se recuerda que **debe solicitarse necesariamente a través de alguno de los procedimientos de revisión extraordinaria**, afirmándose en general que no procedía la anulación de las liquidaciones firmes y consentidas practicadas con anterioridad a la publicación de la Sentencia del TC puesto que no concurren las causas de nulidad prevista en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g) .

TERCERO.- *Respuesta a la primera cuestión, matizada.*

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.**

CUARTO.- *Sobre la inadmisibilidad anulada por la sentencia impugnada.*

1. Las resoluciones del Ayuntamiento.

Como se ha puesto anteriormente de manifiesto **las resoluciones del Ayuntamiento** de 17 de octubre y de 18 de diciembre de 2017 **inadmiten la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos** por ser competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio de la Administración.

2. La sentencia y la declaración de inadmisibilidad.

El Juzgado recoge el relato fáctico. Da cuenta de la venta de las parcelas en fechas 5 de abril de 2013, 9 de diciembre 2013 y 29 de abril 2014, así como el importe pagado por las mismas, muy inferior al importe pagado para su adquisición en 2 de febrero 2006.

Pronunciada la STC 59/17, los interesados solicitaron al Ayuntamiento la tramitación de un procedimiento de revocación de las liquidaciones, con devolución de ingresos indebidos.



La lectura completa de la sentencia impugnada nos lleva a considerar que la misma se alinea en la dirección que antes se ha descrito. Expresamente delimita el conflicto en la órbita del art. 221.3 de la LGT, "**De los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a lo dispuesto en el art. 221.3 LGT** en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que Infringen manifiestamente la ley". Si bien es cierto, que previamente a la expresada contextualización, señala que "aun cuando la regulación del procedimiento de revocación por el art. 219 LGT reserva esta facultad a la Administración de oficio, como dispone el propio Reglamento y recuerda la Jurisprudencia, esta actuación puede ser provocada por los particulares, sin que ello suponga que la Administración ostente un poder completamente discrecional para dilucidar la procedencia o no de incoar el procedimiento de revocación, sino que tal potestad contiene elementos reglados cuyo examen incumbe a este Orden contencioso administrativo". Esto es, **para el Juzgado no cabía la inadmisibilidad acordada** en tanto no estamos ante un poder completamente discrecional de la Administración, sino que cabe la incoación a instancia de los particulares; acierta el Juzgado como anteriormente se ha razonado, al afirmar que "Por tanto la resolución confirmada en reposición, en cuanto inadmite la solicitud de revocación por el solo motivo de incumbir a la Administración su incoación de oficio, es contraria a Derecho".

Atendiendo a lo dicho anteriormente, la decisión del órgano judicial de entrar a dilucidar la conformidad en Derecho de la inadmisibilidad decretada, y rechazada esta, "la resolución confirmada en reposición, en cuanto inadmite la solicitud de revocación por el solo motivo de incumbir a la Administración su incoación de oficio, es contraria a Derecho"- entrar a resolver el fondo del asunto resulta jurídicamente correcta.

QUINTO.- *La estimación por motivos de fondo; infracción manifiesta de la Ley.*

1. La sentencia y la estimación por motivos de fondo.

La sentencia impugnada toma como referencia la STC 59/17 de 11 de mayo, y las concordantes, para dejar apuntado que no fijan el alcance de su declaración de nulidad, como tampoco existe pronunciamiento al efecto por el Tribunal Supremo, aunque señala que "existen numerosos antecedentes sobre la procedencia de revocación de liquidaciones firmes así como de la correlativa devolución de ingresos indebidos, derivadas de declaración de nulidad de disposiciones legales", y a reglón seguido recoge varios ejemplos de pronunciamientos del TJUE que delimitan el alcance de las declaraciones de nulidad de preceptos legales por ir en contra del Derecho de la Unión, para trasladar esta doctrina al caso que enjuicia y declarar que "Indudablemente, que la declaración de nulidad por el Tribunal Constitucional tiene como mínimo, el mismo alcance que la arbitrada por el TJCE, a falta de declaración en contrario por el propio TC".

2. Infracción manifiesta de la ley.

Las consideraciones anteriores, recogidas en apretadísimo resumen, llevan a la Juzgadora a entender que "De los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a lo dispuesto en el art. 221.3 LGT en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que Infringen manifiestamente la ley".

Examinando a continuación el caso concreto para concluir que se produjo una minusvalía en la transmisión no susceptible de gravamen.

SEXTO.- *Los efectos de la STC 59/17 y la devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones firmes.*

1. Las declaraciones de inconstitucionalidad.

Como dato más anecdótico que relevante, dada las fechas en las que discurre el supuesto enjuiciado y la fecha de la sentencia del Juzgado, recordar que a la STC 59/17, sobre la misma materia, han seguido la 126/19 y la 182/21; esta última expresamente sobre los efectos que conlleva indica que "lleva aparejada la nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación comprobación recaudación y revisión de este tributo local y por tanto su exigibilidad", pero delimita su alcance en tanto que dispone que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre, no el de su publicación.

A raíz esta última sentencia, atendiendo al exhorto en ella contenida y que ya se hacía en la primera de las citadas, se ha dictado el Real Decreto Ley 26/2021.

2. Los efectos de la STC 59/17 en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La segunda de las cuestiones susceptibles de interés casacional formulada por el auto de admisión ha sido ya contestada por este Tribunal Supremo, sin que sea preciso más que adaptar la solución adoptada al concreto



caso que nos ocupa, esto es, devolución de ingresos indebidos por concurrir causa de revocación, en concreto infracción manifiesta de la Ley.

En definitiva, se trata de dilucidar si para acoger la pretensión de devolución de ingresos indebidos cabe acogerse a 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.

La cuestión, en general y respecto de su proyección en supuestos de devolución de ingresos indebidos por concurrir causa de nulidad de pleno derecho del art. 217, ya ha sido resuelta por este Tribunal Supremo. Procede exponer la misma y analizar su proyección sobre el caso concreto, esto es, art. 221.3 por concurrir causa de revocación por infracción manifiesta de la Ley.

La primera de las sentencias que aborda y resuelve la cuestión, de fecha anterior a la sentencia impugnada, es de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 1665/2019, que sirve de cabecera a un numeroso grupo de sentencias que tienen como referencia la citada.

La doctrina jurisprudencial al respecto ya se ha dejado expuesta anteriormente. Conviene recordarla, al igual que en este caso **se trata de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por IIVTNU derivados de una liquidación firme, amparada en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017** ; con carácter general se dejó dicho que la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la indicada sentencia **debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria**. En cuanto a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", se dijo que **las liquidaciones firmes del impuesto giradas con anterioridad y que ganaron firmeza en vía administrativa, no incurrir en el supuesto de nulidad de pleno derecho** del art. 217.1.

Siguiendo la expresada doctrina y adaptándola a supuestos de revocación, recalando en las pautas vistas respecto de nulidad de pleno derecho, cabe decir que:

"En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurrir en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011)".

Y al igual que dijimos entonces respecto de la nulidad, pero ahora referido a la revocación en el supuesto del art. 221.3, **a través de la revocación no se puede canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de revocación** del art. 219.1 de la LGT, esto es, "cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la impropiedad del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

De manera expresa se entró sobre los efectos de la STC 59/17, y se dijo lo siguiente:

"3. En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tribunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019),

(...)

Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma.



5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

(...)

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: **no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado** en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), **sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos**, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación

(...)

8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos".

Por todo ello, y parafraseando a la expresada sentencia, llegados a este punto **solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de infracción manifiesta de la Ley**, pues este motivo es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único que podemos resolver en esta casación.

SÉPTIMO.- *La declaración de infracción manifiesta de la Ley de la sentencia.*

1. Sobre el razonamiento de la sentencia.

Expuesta 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.

Desde un punto de vista dogmático, además, la tesis desarrollada en la sentencia de instancia resultaría errónea, desde el punto y hora que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia, en su caso, tendrían efectos *ex tunc*, cuando la revocación -aún 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-.

Las causas contenidas en el art. 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido los supuestos de actos firmes.

Lo dicho sería suficiente para, como jueces de instancia, declarar la improcedencia de la declaración de inadmisibilidad, pero desestimar el recurso sobre el fondo por no concurrir el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Con todo analicemos el caso.

2. Sobre la concurrencia del supuesto de infracción manifiesta de la Ley.

Ahora bien, dicho lo anterior, es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucional si pueda configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto, aún habiendo ganado firmeza. O dicho de otro modo, la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura no es subsumible entre los supuestos que legalmente se prevé para declarar la revocación del acto, pero 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.

En estos casos estamos ante un concepto jurídico o normativo indeterminado que precisa despejarse en cada caso.



Con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, **no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta**, en razón de que "es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia -que la infracción sea manifiesta- para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera". Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate".

Así las cosas hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plus valía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, **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 le 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.

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Al estimarse parcialmente el recurso contencioso administrativo, art. 139 de la LJCA, no procede la imposición de las costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos de esta sentencia.
- 2º) Haber lugar al recurso de casación n.º **126/2019**, interpuesto por el Ayuntamiento de Bétera (Valencia), representado por el procurador de los Tribunales D.º Ramón Rodríguez Nogueira, contra la sentencia n.º. 247, de 12 de septiembre de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 3 de Valencia, en el recurso 135/2018; sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo dirigido contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bétera de fecha 18 de diciembre de 2017, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha 17 de octubre de 2017, en cuanto inadmite la solicitud de revocación y de devolución de ingresos indebidos, correspondientes a las liquidaciones del IIVTNU; sin que proceda la revocación de las liquidaciones y devolución de las cantidades ingresadas por el referido concepto.
- 4º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.