

Presente y futuro del procedimiento de revocación en materia tributaria

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Of Counsel Fiscal

CATEDRÁTICO DE DERECHO

FINANCIERO Y TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID

I. Introducción	46
II. El procedimiento de revocación en derecho tributario	46
1. Marco legal	46
2. Interpretación doctrinal de la normativa reguladora	48
3. Interpretación judicial de la norma reguladora	49
III. Las sentencias del Tribunal Supremo de 2022	51
1. Doctrina jurisprudencial	52
2. Valoración crítica	54
IV. Aplicación práctica de la nueva doctrina jurisprudencial	58
1. Contenido de la nueva doctrina jurisprudencial	58
2. Aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial a solicitudes de revocación de la plusvalía municipal	60
3. Aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial en otros supuestos	61
V. Conclusiones	62



Resumen: El procedimiento de revocación permite a la Administración modificar el contenido de sus actos en beneficio del administrado, pero su regulación en el ámbito tributario ha sido conflictiva porque solo preveía la iniciación del procedimiento de oficio. Sin embargo, una reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha interpretado que toda la actividad administrativa está sometida a control judicial y, por ello, la Administración está obligada a resolver las solicitudes de revocación del contribuyente en las que pone de manifiesto la ilegalidad de los actos administrativos referidos y la procedencia de devolución de los ingresos realizados, lo que abre definitivamente la vía a iniciar este procedimiento a instancia de parte.

Abstract: The revocation procedure allows the tax authorities to modify the content of its decisions for the benefit of the taxpayer, but its regulation in the tax sphere has been conflictive because it only provided for the initiation of the procedure ex officio. However, a recent Supreme Court judgement has interpreted that the administrative activity is always subject to judicial control and, therefore, the tax authorities are obliged to resolve those taxpayer's requests for revocation where the illegality of the administrative decision and the appropriateness of the refund of undue payments are revealed. Consequently, this Supreme Court decision definitively opens the way to initiate the revocation procedure at the request of the taxpayer.



Palabras clave: Tributos; procedimiento de revocación en materia tributaria; causas de revocación; procedimientos de revisión; devolución ingresos indebidos; anulación de actos firmes; inicio del procedimiento; instancia de parte; control judicial de la Administración; principio de buena administración.

Keywords: Taxation; revocation procedure in tax matters; grounds for revocation; review tax procedures; refund of undue payments; invalidation of final administrative decision; initiation of the procedure; at the request of the taxpayer; judicial control of the Administration; principle of good administration.

Presente y futuro del procedimiento de revocación en materia tributaria

I. Introducción

¹ El diccionario panhispánico del español jurídico de la Real Academia Española define la revocación de actos administrativos como "Decisión administrativa por la que se deja sin efecto un acto administrativo anterior, sea por razones de invalidez, a cuyo efecto la ley prescribe la utilización de la revisión de oficio, o sea por motivos de oportunidad, entre los cuales están el cambio de circunstancias o el cambio de criterio por parte de la Administración. La revocación pura, que se da en estos últimos casos, lleva aparejado el deber de indemnizar cuando causa lesiones patrimoniales que el afectado no está obligado a soportar".

² Vid., por todos, GONZÁLEZ PÉREZ, J. (1950), "La revocación de los actos administrativos en la jurisprudencia española", en *Revista de administración pública*, núm. 1, págs. 149-162.

³ Vid., por todos, FALCÓN Y TELLA, R. (1996) "La posibilidad de revisar de oficio a favor del contribuyente las liquidaciones impugnadas en vía contenciosa", en *Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996, pág. 74; ALONSO MURILLO, F. (2002) "Razones y sinrazones de las especialidades de los procedimientos tributarios de revisión de oficio", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 115, 2002, pág. 422.

⁴ En efecto, el artículo octavo de la Ley 230/1963, General Tributaria, establecía que "Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que solo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio o a virtud de los recursos pertinentes", aunque luego no regulaba el procedimiento de revocación.

El procedimiento de revocación se caracteriza porque permite a la Administración corregir el contenido de un acto en beneficio de los administrados cuando advierte que se ha producido una vulneración del ordenamiento jurídico, aunque dicho acto hubiera devenido firme¹.

A partir de esta primera consideración cabe suponer que este procedimiento debería tener una gran aplicación práctica, porque una Administración que sirviera con objetividad los intereses generales y actuara con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, como ordena el artículo 103 de la Constitución Española ("CE"), debería revocar sus actos en cuanto tuviera conocimiento de su ilegalidad. Sin embargo, la experiencia pone de manifiesto que este procedimiento se utiliza muy poco, lo que resulta ciertamente insólito.

Ese problema es aún mayor en el ámbito tributario, porque la regulación del procedimiento de revocación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT") dispone que este procedimiento se iniciará siempre de oficio, lo que constituye un obstáculo significativo para lograr la revocación de actos tributarios, lo que determina que el número de expedientes de revocación en este ámbito sea todavía inferior al existente en el ámbito del Derecho Administrativo general.

En todo caso, la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ("TS") ha introducido unos relevantes matices en la interpretación de las reglas sobre el inicio de los procedimientos de revocación que pueden ampliar significativamente las posibilidades de actuación de los contribuyentes.

El objeto del presente trabajo es analizar la regulación vigente en materia de revocación de actos tributarios y los efectos prácticos de la jurisprudencia del TS de los últimos años, poniendo de manifiesto las consecuencias prácticas que conlleva la última jurisprudencia sobre las formas de inicio de ese procedimiento.

II. El procedimiento de revocación en derecho tributario

1. Marco legal

El procedimiento de revocación tiene una larga tradición en España² y fue objeto de especial regulación en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que, como decía en su Exposición de Motivos, "regula el procedimiento administrativo común, de aplicación general a todas las Administraciones Públicas y fija las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa".

Esa circunstancia motivó que desde todos los ámbitos se reivindicara la aplicación de ese procedimiento en el ámbito tributario³, porque la Ley General Tributaria vigente en ese momento, aunque citaba la revocación de actos tributarios, no contemplaba un procedimiento específico⁴. Sin embargo, la singularidad del Derecho Tributario originó que la Ley 30/1992 estableciera en su disposición adicional quinta que “los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley”⁵. En todo caso, esa incomprensible carencia fue corregida al aprobarse la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 219 regulaba (y regula) la “Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”, en un claro intento de aproximación de los procedimientos especiales de revisión a la normativa del procedimiento administrativo común⁶.

El artículo 219 de la LGT, de forma más detallada que las diferentes leyes de procedimiento administrativo común, dispone en su apartado 1, que la Administración “podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”. Vemos que la revocación está limitada a distintos supuestos que, según la doctrina, podríamos denominar supuestos de “anulabilidad cualificada”⁷.

Sin embargo, por motivos que son difícilmente comprensibles, añade en su apartado 3, que el procedimiento de revocación “se iniciará siempre de oficio”, lo que constituye una clara limitación a la utilización de esos procedimientos que resulta difícilmente justificable⁸. En efecto, al establecer que el procedimiento se iniciará siempre de oficio, se impide que el interesado pueda iniciarlo y, de este modo, se disminuyen significativamente las posibilidades de revocación⁹.

Esa incomprensible limitación, fue objeto de matizada regulación en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (“**RGRVA**”), cuyo artículo 10 reitera que el procedimiento se iniciará exclusivamente de oficio, y seguidamente añade: “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”.

Es decir, aunque inicialmente señala que se iniciará siempre de oficio, se prevé la posibilidad de que el interesado “pueda promover su iniciación”, si bien se niega cualquier efecto jurídico a dicha actuación del particular, en tanto que la Administración solo deberá “acusar recibo del escrito”.

5 Esa exclusión se reitera en la vigente disposición adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

6 Como expresamente reconoce la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003. Un buen resumen de los antecedentes de esa reforma legal puede verse en CHECA GONZÁLEZ, C. (2004) “Procedimientos especiales de revisión”, en Calvo Ortega (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Madrid pág. 844.

7 Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Prólogo” al libro de 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?*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2004, pág. 22.

8 Como explica GARCÍA NOVOA, C. (2005) “El procedimiento de revocación en materia tributaria en la nueva LGT”, en *Revista española de derecho financiero*, núm. 125, 2005, págs. 9-48, la ley de procedimiento administrativo común no hacía entonces ninguna mención a las vías de iniciación del procedimiento de revocación, lo que permitía a algunos autores defender que la ausencia de reglas permite entender que todos los titulares de intereses legítimos podrían iniciar el procedimiento (GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO); aunque otros autores entendían que el silencio del legislador debía interpretarse como una tácita exclusión de cualquier acción individual, por lo que solo procedería la iniciación de oficio (DE LA NUEZ SÁNCHEZ y PÉREZ TORRES).

9 Vid. en este mismo sentido MORENO GONZÁLEZ, S., “La revocación en materia tributaria”, en AA.VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor 2010, tomo II, pág. 1109, basándose en datos recabados de las Memorias del Consejo de Defensa del Contribuyente.

10 Como destaca GARCÍA NOVOA, C., "El procedimiento de revocación en materia tributaria en la nueva LGT", págs. 10-48.

11 *Vid.* El dictamen 165/2005 del Consejo de Estado, donde se dice que el escrito que pueden presentar los interesados para promover la iniciación del procedimiento de revocación "no debería configurarse como un supuesto de ejercicio del derecho constitucional de petición, sino simplemente como una instancia o solicitud administrativa que tendrá su propia tramitación" (sic).

12 En este sentido, PALAO TABOADA, C. (2004) "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios", en *XXV Congreso AEDAF*, AEDAF, Madrid, pág. 256, citado por GARCÍA NOVOA, C. (2005), "El procedimiento de revocación tributaria en el Reglamento de revisión", en la revista *Quincena fiscal*, núm. 16, págs. 5-28.

13 Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Memoria del Consejo de Defensa del Contribuyente 2002*, pág. 77. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La revocación de actos tributarios", en *Revista Quincena Fiscal* núm. 3-4, 2005, págs. 8-14.

14 Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C. "Procedimientos especiales...cit.", pág. 853.

15 *Vid.* RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio...* cit., pág. 210, donde añade que "cualquier solución diferente se aviene mal con el sometimiento de la Administración a la ley y al Derecho que proclama el art. 103 CE".

16 En este sentido, GARCÍA NOVOA, C., "El procedimiento de revocación en materia tributaria en la nueva LGT", págs. 12-48. Se adscribe expresamente a esta tesis MORENO GONZÁLEZ, S., "La revocación en materia tributaria", pág. 1111.

2. Interpretación doctrinal de la normativa reguladora

Las reglas sobre la iniciación del procedimiento de revocación son ciertamente confusas porque, por un lado, establecen que el procedimiento se iniciará siempre de oficio y por el otro, permiten a los interesados promover su iniciación. Esta aparente contradicción motivó que surgieran distintas tesis en la doctrina sobre la posibilidad de iniciar el procedimiento a instancia de parte.

Una primera interpretación posible, a favor de que el procedimiento solo pudiera iniciarse de oficio, puede basarse en que durante la tramitación parlamentaria del proyecto de LGT en el Senado, se rechazó la Enmienda 317 del Grupo Catalán que instaba a reconocer expresamente la iniciativa del particular para la iniciación del procedimiento de revocación¹⁰. Otro argumento que abonaría esta primera interpretación sería el confuso dictamen del Consejo de Estado¹¹ y, también, la consideración de que el reconocimiento de una acción individual para iniciar el procedimiento de revocación asimilaría este procedimiento a los procedimientos ordinarios, lo que supondría una distorsión del sistema de recursos administrativos¹².

Existe una segunda interpretación, intermedia, que diferencia la actuación de quien "promueve" el procedimiento y de quien lo "inicia". Según esta interpretación, la actuación del interesado constituye un mero estímulo y la decisión sobre el inicio del procedimiento recaería sobre la Administración autora del acto, que si considera que no concurre ninguno de los presupuestos legales que habilitan este procedimiento especial podría negarse a instruirlo. Quienes defienden esta interpretación concluyen que:

"el ejercicio del derecho de petición puede terminar por silencio administrativo en cuyo caso el interesado deberá entender que su petición no ha sido atendida. En cualquiera de estos supuestos, el acuerdo denegatorio no es susceptible de recurso porque como se dijo antes, el ejercicio del derecho de petición no se puede entender como el planteamiento de una acción a cargo del interesado, ni en la contestación que se dé por parte del órgano competente concurren los presupuestos jurídicos de una resolución administrativa"¹³.

Adicionalmente, cabe citar una tercera interpretación, defendida por quienes entienden que, aunque no sea posible defender la existencia de una instancia del interesado en la revocación, el hecho de que se posibilite a los interesados promover el inicio del procedimiento provoca "la incoación del correspondiente expediente, con lo cual, en definitiva, estamos, en la práctica, en una situación muy próxima a la auténtica y verdadera iniciativa del procedimiento a instancia de los particulares"¹⁴. Esta interpretación fue seguida por otros autores que consideraban que resulta innegable que la solicitud presentada por el interesado, aunque no sea una verdadera acción, "sí sitúa a la Administración en el deber de actuar una vez constatada la grave ilegalidad"¹⁵; por lo que sí es factible entender que nos encontramos "ante una situación muy próxima a la auténtica y verdadera

iniciativa del procedimiento a instancia de los particulares”¹⁶. Según esta tesis, si admitimos una revocación por razones de oportunidad, es evidente que el particular solo puede excitar el celo de la Administración, porque la reformulación del interés público que puede fundar la revocación por razones de oportunidad es una decisión que debe quedar a discreción de la Administración¹⁷; pero, cuando la revocación se funda en razones de legalidad y existe una ilegalidad patente y manifiesta, la Administración está obligada a iniciar el procedimiento de revocación en virtud de lo dispuesto en el artículo 103 CE¹⁸.

Por nuestra parte, consideramos más convincente esta última teoría que reconoce la posibilidad de iniciar el procedimiento a instancia de parte¹⁹. No solo por los argumentos expuestos, sino también porque el análisis de la normativa aplicable debe realizarse desde una perspectiva constitucional, en la que destacan tres principios que justifican esa última interpretación: (i) la Administración debe actuar siempre con objetividad de acuerdo con la con pleno sometimiento a la ley y al Derecho, por lo que tiene sentido favorecer la revocación; (ii) el artículo 29 CE reconoce el derecho de petición individual y colectiva, por lo que no tiene sentido que el RGRVA se limite a reproducir un principio que está expresamente reconocido en la Constitución; (iii) el deber de contribuir reconocido en el artículo 31 CE legítima, única y exclusivamente, la exigencia del tributo en los términos legalmente establecidos, pero no en los supuestos en que resulta claramente apreciable una ilegalidad en el acto de cuantificación de la obligación²⁰.

3. Interpretación judicial de la norma reguladora

La falta de claridad de la normativa sobre el inicio del procedimiento de revocación en materia tributaria también motivó que los tribunales de justicia tuvieran que realizar una especial labor interpretativa que, como seguidamente veremos, ha conducido a interpretaciones judiciales diversas en los últimos veinte años. Antes de producirse los pronunciamientos de 2022 que constituyen el objeto principal de este trabajo, era posible identificar cuatro hitos especialmente significativos en la interpretación jurisprudencial de las reglas referidas a la iniciación a instancia de parte del procedimiento de revocación²¹: (i) la STS de 19 de mayo de 2011; (ii) la STS de 19 de febrero de 2014; (iii) las SSTs de 22 de noviembre de 2016, 22 y 28 de febrero y 13 de junio de 2017; (iv) la STS de 26 de septiembre de 2017²².

(i) *La STS de 19 de mayo de 2011*²³. En esta primera sentencia se concluía que el artículo 219 LGT “no reconoce legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración acusará recibo, y sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento”, con lo que venía a legitimar la actuación de la Administración que desoía inmotivadamente la solicitud presentada por el interesado y, de este modo, se veían limitados los derechos de los contribuyentes.

17 *Ibidem*.

18 *Ibidem*. En todo caso, es oportuno señalar que, este autor matizó su posición una vez publicado el RGRVA, como puede verse en GARCÍA NOVOA, C., “El procedimiento de revocación tributaria en el Reglamento de revisión”, págs. 6-28.

19 Como pusimos de manifiesto en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022), “El procedimiento tributario de revocación”, en la Revista Interactiva de Actualidad publicada por la AEDAF, núm. 22.

20 Este es un argumento nuclear en las tesis de CHECA GONZÁLEZ, de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y de GARCÍA NOVOA.

21 En este apartado nos basaremos en el estudio de jurisprudencia sobre esta materia realizado por SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., “El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional”, en la rev. *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, oct-dic 2020, págs. 67-106.

22 Como afirma SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., “El debate...”, pág. 69, el análisis de estas sentencias permite advertir “auténticas contradicciones doctrinales no resueltas de modo determinante o indubitado. No solo porque en estas sentencias se recogen distintos criterios, algunos de los cuales son incompatibles entre sí o porque en alguna de ellas existe un voto particular que discute ampliamente la posición mayoritaria del Tribunal, si bien estas diferencias pueden revelar ya que se está ante cuestiones controvertidas que podrían reconsiderarse en el futuro”.

23. ECLI:ES:TS:2011:3548, Pon. Sr. Martín Timón.

24 Sentencia del TSJ de Canarias (Las Palmas), de 9 de noviembre de 2007, ECLI:ES:TSJICAN:2007:4620, Pon. Sr. Gómez de Lorenzo-Cáceres.

25 Tal y como afirma SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., "El debate ...", pág. 78.

26 ECLI:ES:TS:2014:1189, Pon. Sr. Frías Ponce.

27 Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de junio de 2011, ECLI:ES:TSJCV:2011:5789, Pon. Sr. Manglano Sada.

28 Como afirma SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., "El debate ...", pág. 83, el TS podría haber aprovechado estas deficiencias para quitarse de encima el asunto de manera sencilla, sin necesidad de realizar un mayor esfuerzo argumentativo, pero "no rehúye la problemática que se suscitaba en la sentencia recurrida acerca del alcance del control jurisdiccional del ejercicio de la potestad de revocación por la Administración Tributaria".

29 Existe un segundo voto particular, formulado por el magistrado Garzón Herrero, que discrepa de la opinión mayoritaria porque considera que el recurso debió ser inadmitido.

30 Añade este voto particular que "no puede mejorar la condición del recurrente –que no tiene derecho a la revocación del acto, ni siquiera a una respuesta 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 impugnar alguna".

Esta doctrina del TS, además, omitía cualquier tipo de comentario a un argumento especialmente bien construido en la sentencia recurrida²⁴, que cabalmente había advertido que la aceptación de la inexistencia de un deber de resolver por parte de la Administración implicaba "entronizar un ámbito inmune a la fiscalización jurisdiccional... conclusión irreconciliable con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1. CE), en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción". Esa desconsideración al fundamento jurídico de la sentencia de instancia constituye el principal motivo de crítica de esta sentencia²⁵.

- (ii) *La STS de 19 de febrero de 2014*²⁶. En esta sentencia se amplían sensiblemente los derechos del contribuyente con base en el principio constitucional que prevé el control judicial de la actuación de la Administración. De este modo, se afirma que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta de elementos reglados (como es el deber de motivación), "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". Por todo ello, considera inadmisibles una interpretación de la normativa aplicable 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, porque ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA".

Con esta fundamentación se desestimó el recurso interpuesto por el contribuyente contra la sentencia de instancia²⁷, que se fundamentaba esencialmente en la injusticia que suponía consentir un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, dado que la actuación administrativa impugnada era manifiestamente contraria a la ley (de hecho, la Administración había realizado un informe favorable a la revocación, lo que generaba una cierta confusión sobre si la solicitud había sido inadmitida o desestimada²⁸), por lo que concurría el supuesto revocatorio previsto en el artículo 219 de la LGT.

En todo caso, debemos también señalar que la STS citada contiene un relevante voto particular del magistrado Fernández Montalvo, al que se adhiere el magistrado Montero Fernández²⁹, que rechaza la decisión mayoritaria de la Sala por considerar que los contribuyentes pueden impugnar mediante los recursos ordinarios y, además, "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 de derecho alguno, ya que carecen de él los contribuyentes respecto del ejercicio de una revocación que es siempre ejercitable de oficio"³⁰.

- (iii) *Las SSTs de 22 de noviembre de 2016, 22 y 28 de febrero y 13 de junio de 2017*³¹. Se trata de una serie de sentencias que, con una argumentación prácticamente idéntica, resuelven distintos recursos presentados como consecuencia de la inacción de la CNMC tras la presentación de distintas solicitudes de revocación en relación con la Tasa General de Operadores. Lo más llamativo de estas sentencias es que mantienen la misma interpretación contenida en la STS de 19 de mayo de 2011 y, lo que es más criticable, ni siquiera mencionan la STS de 19 de febrero de 2014 y la doctrina que en ella se contiene³².

En estas sentencias se afirma que “el artículo 219 de la LGT no ofrece a los contribuyentes un derecho subjetivo a la revocación de los actos desfavorables como alternativa a la impugnación por la vía de los recursos procedentes y, en lo atinente al requisito de la infracción manifiesta de la ley como presupuesto de admisión y reconocimiento de la revocación (...) solo puede ser manifiesta una infracción que no dependa, para apreciarse, de una ulterior fijación de los hechos y las pruebas en el seno de un procedimiento administrativo o judicial posterior, pues tal necesidad desmiente, por sí sola, el carácter pretendidamente manifiesto de la infracción”. De este modo, aunque inicialmente se dice que el procedimiento no puede ser iniciado a instancia de parte, es importante destacar que inmediatamente después reconoce que en caso de que concurriera una infracción manifiesta de ley sí sería posible exigir esa tramitación del procedimiento de revocación.

- (iv) *La STS de 26 de septiembre de 2017*³³. Esta sentencia fue dictada en un recurso de casación en interés de ley, por lo que se encontraba limitada en sus apreciaciones a los requisitos procesales de este tipo de recursos. En relación con el inicio del procedimiento de revocación, sostiene el TS que incumbe decidirla a la Administración tributaria, según la interpretación contenida en la STS de 19 de mayo de 2011, si bien realiza una importante matización, al señalar que “esta decisión ha de ser adoptada respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad”. Y, finalmente, añade que no hay ninguna prohibición legal que impida una resolución motivada de la Administración que resuelva la improcedencia de la iniciación del procedimiento de revocación, máxime cuando esta posibilidad está permitida respecto de las solicitudes de revisión de actos nulos de pleno derecho, cuyo procedimiento tiene por objeto pronunciarse sobre unas causas de revisión del acto administrativo cuya entidad o gravedad es superior a las legalmente previstas para la revocación³⁴.

III. Las sentencias del Tribunal Supremo de 2022

Dentro del nuevo modelo de recurso de casación establecido en la Ley Orgánica 7/2015, el TS dictó en 2022 unas sentencias especialmente relevantes en relación con el procedimiento de revocación. Se trata de las sentencias de 9 de febrero de 2022³⁵,

31 STS de 22 de noviembre de 2016, ECLI:ES:TS:2016:5189, Pon. Sr. Navarro Sanchís; STS de 22 de febrero de 2017, ECLI:ES:TS:2017:586, Pon. Sr. Fernández Montalvo; STS de 28 de febrero de 2017, ECLI:ES:TS:2017:749, Pon. Sr. Navarro Sanchís; STS de 13 de junio de 2017, ECLI:ES:TS:2017:2427, Pon. Sr. Navarro Sanchís.

32 En este sentido LÓPEZ CANDELA, J., “La nueva configuración de la revocación de los actos tributarios tras la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, en *derechocal.es*, 26/04/2018, <https://derechocal.es/opinion/la-nueva-configuracion-de-la-revocacion-de-los-actos-tributarios-tras-la-reciente-doctrina-del-tribunal-supremo>; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., “El debate ...”, pág. 92.

33 ECLI:ES:TS:2017:3340, Pon. Sr. Maurandi Guillén.

34 Después de esta sentencia se dictó la STS de 17 de junio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2567, Pon. Sr. Montero Fernández), que resuelve un supuesto ciertamente confuso (“un verdadero puzle”, según la propia sentencia) en la que solicitaba conjuntamente la revocación, la devolución de ingresos indebidos y la nulidad. Si la destacamos en este momento es porque PALAO TABOADA, C., “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”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 473-474, agosto-septiembre 2022, pág. 74, considera que esta sentencia anticipa en cierto modo la tesis de la sentencia de 9 de febrero de 2022.

35 ECLI:ES:TS:2022:484, Pon. Sr. Montero Fernández.

14 de febrero de 2022³⁶, y 4 de marzo de 2022³⁷, que han introducido importantes cambios en la interpretación de la normativa citada, al reconocer expresamente la posibilidad de iniciar el procedimiento de revocación a instancia de parte, al menos en los supuestos en que el recurrente pretende una devolución de ingresos indebidos.

1. Doctrina jurisprudencial

Las sentencias citadas comienzan repasando la jurisprudencia anterior y destacan que a partir de la STS de 19 de febrero de 2014, se reconoció que la actuación administrativa debe respetar el mandato de interdicción de la arbitrariedad, de lo que cabe concluir que la actuación de la Administración en el procedimiento de revocación, también está sometida a control judicial para así garantizar el cumplimiento de ese mandato constitucional.

Seguidamente destacan que el ejercicio de potestades discrecionales no está exento de elementos reglados, entre los que tiene especial relevancia la motivación, así como la necesaria sujeción a la legalidad respecto del contenido de la decisión adoptada que, en todo caso, debe ajustarse a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración, que en materia tributaria se identifican con los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. Todo ello pone de manifiesto, según la nueva doctrina jurisprudencial, "la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación"³⁸.

La consecuencia jurídica lógica a estas premisas es que la Administración, está obligada a resolver los procedimientos de revocación iniciados por los contribuyentes. Sin embargo, en lugar de fijar directamente esa doctrina jurisprudencial, la Sala realiza una extraña perifrasis argumental para vincular el procedimiento de revocación con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, de la manera explicada a continuación.

En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos la situación es distinta, porque la normativa reguladora prevé su inicio a instancia del interesado. Y entiende la Sala que, en el seno de este procedimiento, si la devolución está relacionada con un acto firme, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos debe cursarse mediante la revocación, que tendría carácter instrumental respecto de aquél. Esta sorprendente conclusión se extrae de lo dispuesto en el artículo 221.3 LGT, en donde se dispone que cuando el acto que motivó el ingreso indebido "hubiera adquirido firmeza, 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".

Todo ello significa que -en opinión de la Sala- si los contribuyentes instan la devolución de ingresos indebidos en relación con un acto que ha devenido firme, pueden hacerlo

36 ECLI:ES:TS:2022:699, Pon. Sr. Navarro Sanchís.

37 ECLI:ES:TS:2022:865, Pon. Sr. Fernández Valverde.

38 Como advierte PALAO TABOADA, C., "Revocación de actos..." *cit.*, pág. 65, "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".

a través del procedimiento de revocación, si consideran que concurre alguna de las causas legitimadoras del mismo; y la Administración estaría obligada a resolver por tratarse de una vía instrumental (sic) para lograr la devolución de ingresos indebidos:

“En definitiva -sostienen las sentencias citadas- al igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del art. 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 solo cabe iniciar de oficio”³⁹.

Las tres sentencias establecen la misma doctrina, pero al mismo tiempo resuelven sobre la procedencia de estimar la revocación y lo hacen de forma distinta. En las dos primeras se pretendía la anulación de las liquidaciones de plusvalía porque la STC 59/2017 había declarado la inconstitucionalidad de las normas reguladoras del impuesto, pero las sentencias rechazan que concurra un supuesto de infracción manifiesta de ley por los siguientes motivos: (i) las causas de anulación contenidas en el art. 219. LGT, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional; (ii) aunque es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucionalidad sí pueda configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto; (iii) para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino que debe tratarse de una infracción “manifiesta”; (iv) se considera 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”; (v) la STC 59/2017 declara la inconstitucionalidad de la ley, pero “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”; (vi) la imprecisión de la declaración de inconstitucionalidad, la diversidad de interpretaciones jurídicas derivadas de esa confusa declaración (que no solo eran diferentes, sino en muchas ocasiones contradictorias), impiden entender que nos encontremos ante un supuesto de infracción manifiesta de ley⁴⁰.

Sin embargo, la STS de 4 de marzo de 2022 citada, sí estimó las pretensiones anulatorias de los recurrentes, con una fundamentación jurídica que tiene especial relevancia práctica. En este asunto se pretendía la anulación de una liquidación firme del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (“**ICIO**”) que había inaplicado una exención en virtud de lo dispuesto en una orden ministerial que, posteriormente, fue anulada. Por ello, la Sala de instancia consideró que procedía la revocación porque, circunstancias sobrevenidas pusieron de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Y, en relación con ello, la STS considera procedente la revocación (realizada además por la sentencia recurrida) porque: (i) en el momento en que se dictó la

39 Una interpretación similar fue defendida en 2005 por GARCÍA NOVOA, C., “El procedimiento de revocación en materia tributaria en la nueva LGT”, pág. 13/48, al afirmar que “el art. 221.3 de la LGT/2003 es un espaldarazo a la interpretación de la posibilidad de ‘promover’ contenida en el PRGRVA como algo más que una mera petición graciable (...) 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 que solo obliga a la Administración a acusar recibo de la misma, quedando a su libre discreción el iniciar o no el procedimiento”.

40 PALAO TABOADA, C., “Revocación de actos...”, *cit.*, pág. 89, se muestra abiertamente crítico con este razonamiento, porque (i) prescinde por completo del motivo originario de la solicitud de revocación que era la anulación de las normas del IIVTNU aplicadas por el Ayuntamiento; (ii) la confusión invocada no existía que se publicó la STC 59/2017; y (iii) fueron las sentencias del Tribunal Constitucional sobre plusvalía las que “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”.

41 Esa conclusión parece contravenir lo dispuesto en el artículo 19 TRLRHL, donde se dispone que “Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada”, pero lo cierto es que no es así, porque dicho precepto solo se refiere a “acuerdos locales” y “ordenanzas fiscales”, mientras que la disposición general anulada en el supuesto fue una orden ministerial.

42 Se trata de una exigencia del principio de buena administración, definitivamente consolidado en nuestra jurisprudencia tributaria, como explicábamos en MARIN-BARNUEVO FABO, D. (2020), “El principio de buena administración en materia tributaria”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 186.

43 A favor de esta interpretación se manifestaba también SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V., “El debate ...”, pág. 104, antes de publicarse las sentencias analizadas, afirmando que “desde nuestro punto de vista, no puede entenderse ya que la Administración estará exclusivamente obligada al acuse de recibo como prevé aquella norma reglamentaria, cuya contradicción con normas superiores debería ser terminante declarada por el TS en futuros pronunciamientos” (pág. 103).

44 Vid., en relación con ello, la STJUE de 21 de octubre de 2021, ECLI:EU:C:2021:867, en la que se considera abiertamente contrario al principio de buena administración que un Estado no devuelva todo el IVA soportado por el

liquidación la orden negaba la exención; (ii) pero una sentencia declaró la ilegalidad de dicha orden ministerial, lo que implicaba que resultara procedente la aplicación de la exención; (iii) ahora bien, como la sentencia fue posterior a la resolución del procedimiento de gestión, el contribuyente no pudo invocar la sentencia que anulaba la orden ministerial; (iv) por lo que “es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme”⁴¹.

2. Valoración crítica

Las sentencias tienen dos partes claramente diferenciadas que conviene tratar separadamente: (i) de un lado, la que afirma que la actuación de la Administración está sometida a control judicial cuando su decisión está predeterminada por la concurrencia de determinadas circunstancias, lo que permite decir que existe un deber de resolver la solicitud del administrado que promueve la revocación por considerar que, en el caso concreto, concurren esas circunstancias; (ii) de otro lado, la que intenta justificar la posibilidad de iniciar el procedimiento de revocación a instancia de parte por considerar que es uno de los modos posibles de tramitar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En relación con la primera parte, compartimos plenamente la argumentación contenida en la sentencia, porque una Administración que sirve con objetividad los intereses generales debería hacer todo lo posible para hacer efectivos los derechos de los contribuyentes y, por tanto, revocar sus actos si apreciara alguno de los vicios de legalidad que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 219 LGT, motivan esa liquidación⁴². Por tanto, no puede dejar de resolver una petición del interesado en la que se pone de manifiesto la existencia de esos vicios y se solicita la revocación⁴³.

Es cierto que se trata de una interpretación forzada, basada en principios constitucionales⁴⁴, de las reglas sobre el procedimiento de revocación contenidas en el artículo 219 LGT, y cabe entender que altera el sistema generar de recursos previstos en la Ley General Tributaria⁴⁵. Pero los problemas que pueden derivar de esa alteración (que trataremos más adelante) son menos relevantes que los derivados de legitimar

sujeto pasivo “cuando haya adquirido la certeza, en su caso a la luz de la información adicional facilitada por el sujeto pasivo, de que la cuota del IVA efectivamente soportada, tal como se menciona en la factura adjunta a la solicitud de devolución, es superior a la cuota indicada en dicha solicitud”.

45 En este sentido PALAO TABOADA, C., “Revocación de actos...”, *cit.*, pág. 79, donde afirma que “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 contribuyente 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”.

la inacción de la Administración en los supuestos que, *ope legis*, debería producirse la revocación. Y lo cierto es que, en la actualidad, los supuestos de revocación en la Administración tributaria son ciertamente insólitos o extraordinarios, lo que pone de manifiesto su desinterés por lograr una aplicación más justa del sistema tributario o, quizás también, un error de interpretación al confundir el interés general con el interés recaudatorio⁴⁶.

Un sector de la doctrina ha rechazado abiertamente la interpretación contenida en estas sentencias, afirmando que:

"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 contribuyente 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»⁴⁷.

En relación con esta crítica, consideramos que tendría todo el sentido si las causas de revocación constituyeran supuestos de discrecionalidad u oportunidad, como sucede en la concepción clásica administrativa del procedimiento de revocación⁴⁸. Pero lo cierto es que las especialidades del Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo son cada vez mayores⁴⁹ y, en relación con la revocación, vemos que el artículo 219 de la LGT no prevé ninguna causa de revocación por motivos de discrecionalidad u oportunidad, sino que todas las causas de revocación previstas en dicho precepto constituyen supuestos claros de ilegalidad cualificada que, en nuestra opinión, predeterminan el deber de actuación por parte de la Administración⁵⁰.

Por tanto, no hay margen de apreciación discrecional de la Administración para decidir si es o no procedente en el supuesto concreto tramitar el correspondiente procedimiento: si existe "infracción manifiesta de ley", "circunstancias sobrevenidas que determinan la improcedencia del acto" o "indefensión del administrado en la tramitación del

46 Como afirmaba el TS en los autos de 29 de marzo de 2017 (núm. rec. 256/2017) y de 5 de abril de 2017 (núm. rec. 249/2017 y 255/2017), el interés general "no consiste en recaudar más (mero "interés recaudatorio"), sino en obtener la recaudación que derive de la realización de un sistema tributario justo, mediante la puesta en práctica de los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución Española (verdadero "interés general")".

47 Nos referimos a PALAO TABOADA, C., "Revocación de actos...", *cit.*, pág. 79.

48 *Vid.*, en relación con ello, GARRIDO FALLA, F., "Nota de jurisprudencia", en *Revista de Derecho Privado*, sept. 1949, págs. 780 y ss., citado por GONZÁLEZ PÉREZ, J., "La revocación de los actos administrativos...", pág. 151.

49 *Vid.* en relación con esta cuestión MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios", en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*, Ed. Thomson Reuters-Civitas, Madrid, 2018, pág. 83 y ss.

50 *Vid.* en este mismo sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., La revisión de oficio... *cit.*, pág. 204 y ss., LÓPEZ CANDELA, J., "La nueva configuración...", *cit.* En sentido contrario puede verse ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La revocación de actos...", *cit.*, pág. 3/14, donde afirma que las causas de revocación combinan los motivos de oportunidad con los de infracción del orden jurídico, y que "la tercera causa de revocación se funda en simples criterios de oportunidad para dejar sin efecto actos tributarios"; *vid.* también SESMA SÁNCHEZ, B., La nulidad de las liquidaciones tributarias, Ed. Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor 2017, pág. 313, donde dice que "la revocación de liquidaciones tributarias solo cabe por causas tasadas, que son tanto de legalidad como de oportunidad".

51 En relación con el hecho de que el artículo 219 de la LGT comience diciendo que "La Administración tributaria podrá revocar...", no suscita duda alguna que se trata de un verdadero deber y no de una opción porque, como recuerda LÓPEZ CANDELA, J., "La nueva configuración...", cit., "En el contexto de la vieja Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo, cuanto el art. 109 hablaba de que la Administración "podrá revisar" sus actos administrativos la Jurisprudencia ya entendió que ese "podrá" no es una facultad libérrima de la Administración, sino una verdadera acción a favor del administrado, una cláusula habilitante de una potestad. Esto ya lo reiteró la famosa Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2007, cuando decía: "...la expresión «podrán» empleada no supone una facultad de la Administración, sino un deber, una obligación de la Administración a desarrollar los actos de instrucción adecuados para la revisión solicitada".

52 Puede decirse por tanto que, conceptualmente, es muy difícil diferenciar en el ámbito del Derecho Tributario entre causas de anulación y causas de revocación, mientras que en la concepción clásica administrativista esa diferencia estaba más clara, en tanto se entendía que "Dentro de la ineficacia, la doctrina ha señalado la invalidez, que es la ineficacia fundada en que el acto no reúne las condiciones requeridas por la ley. Las demás causas de ineficacia se refieren siempre a actos que nacieron reuniendo todos los requisitos legales. Pues bien: la distinción entre anulación y revocación se ha hecho teniendo en cuenta tal distinción, refiriendo la primera a las causas de invalidez. La anulación presupone siempre un acto inválido (...). Así, ROMANELLI dice que la anulación es la eliminación de un acto jurídico inválido del mundo del Derecho. Por el contrario, la revocación no supone un acto inválido, sino válido. Por ello (...) la revocación encuentra su fundamento en

procedimiento precedente", debe inexorablemente iniciar el procedimiento de revocación⁵¹, que finalizará con una resolución que podrá ser o no anulatoria. No hay pues, en nuestra opinión, margen de decisión basada en criterios de oportunidad, sino un claro deber de tramitar el procedimiento si concurre alguno de los tres supuestos de ilegalidad cualificada previstos en el artículo 219 LGT⁵².

En relación con la segunda parte de la sentencia, creemos que existen distintos motivos para considerar que la argumentación y conclusión contenidas en esas sentencias son desafortunadas. En primer lugar, porque el procedimiento de devolución de ingresos indebidos tiene por objeto, única y exclusivamente, reembolsar al obligado tributario de los errores cometidos en el momento de realizar el pago. Se refiere por tanto solo a las actuaciones realizadas por el obligado tributario en el procedimiento de recaudación, que están totalmente dissociadas de las actuaciones realizadas por la Administración en los procedimientos de liquidación de la deuda o de la sanción, porque el artículo 221.1 LGT dispone que este procedimiento se iniciará en los siguientes supuestos:

- (a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- (b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- (c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- (d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Se trata, por tanto, de un procedimiento singular en el que no se cuestiona la legalidad de la actuación de la Administración ni la validez del acto de determinación de la deuda o la sanción. Únicamente se constata que se ha pagado una cantidad superior a la exigida y, sin enjuiciar los actos de determinación de la deuda o sanción, se procede a la devolución de lo pagado en exceso⁵³. Por ello se ha dicho que se trata de un 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"⁵⁴.

causas sobrevenidas y objetivamente ciertas, que justifican la eliminación de un acto, válidamente nacido, de la vida jurídica" GONZÁLEZ PÉREZ, J., "La revocación de los actos administrativos...", pág. 150. Vid también la definición del diccionario panhispánico del español jurídico de la RAE recogida en la primera nota, donde puede advertirse esa misma diferenciación.

53 *Vid.*, en este mismo sentido, PALAO TABOADA, C., "Revocación de actos...", cit., pág. 80.

54 *Ibidem.*

Es cierto que el artículo 221 LGT utiliza la expresión “devolución de ingresos indebidos” de forma genérica, sin distinguir claramente entre el “procedimiento de devolución de ingresos indebidos” y la “devolución de ingresos indebidos” derivada de cualquier tipo de procedimiento. Así se advierte claramente en el artículo 221.2, donde menciona la posibilidad de que la devolución de ingresos indebidos “se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial”. Es obvio que la estimación de un recurso que determina la anulación de un acto de liquidación puede determinar la devolución de lo pagado, pero también es obvio que en esos supuestos sería claramente improcedente reconocer la existencia de un “procedimiento” de devolución de ingresos indebidos.

Creemos que se produce esa misma indiferenciación en el artículo 221.3 LGT, donde el legislador menciona con poca fortuna el tercer supuesto de devolución de ingresos indebidos: la estimación de un recurso extraordinario de revisión, que -igual que sucedía con los recursos ordinarios- puede motivar la anulación del acto de liquidación y la consecuente devolución de lo pagado⁵⁵. Pero ello no significa que exista una comunicación entre el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y los procedimientos ordinarios y extraordinarios de revisión⁵⁶.

Por ello, opinamos que la interpretación realizada por la Sala del desafortunado 221.3 LGT es incorrecta, porque los procedimientos especiales de revisión (nulidad de pleno derecho, revocación, y rectificación de errores), igual que los procedimientos ordinarios de impugnación (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa) tienen por objeto la anulación de los actos cuyo contenido es contrario a Derecho y, por tanto, no pueden tener una función instrumental respecto del “procedimiento” de devolución de ingresos indebidos, que solo tiene por objeto reembolsar el contribuyente de lo pagado en exceso por error⁵⁷. Es cierto que la mayoría de los supuestos de impugnación y revisión en materia tributaria tienen contenido económico y pueden generar una obligación de devolución de lo indebidamente pagado, pero es preciso diferenciar los supuestos en que se cuestiona la legalidad del acto administrativo de otros supuestos en que no se cuestiona la legalidad del acto y solo se pretende la restitución de lo indebidamente pagado.

nuestra parte (la tramitación de un procedimiento de revocación, si determinase la anulación del acto de liquidación, ocasionará en la mayoría de los supuestos una “devolución” de ingresos indebidos, no un “procedimiento” de devolución de ingresos indebidos).

55 Es cierto que la regulación es confusa y puede resultar equívoca, como también puede resultar equívoca la afirmación de GARCÍA NOVOA, C., “El procedimiento de revocación en materia tributaria en la nueva LGT”, págs. 14-48, cuando afirma que “el deber de devolución es siempre fruto de haber pagado una cantidad distinta a la impuesta por ley, por lo que, como apuntamos en otra ocasión, el fundamento de la solicitud de una declaración de un ingreso como indebido es la necesidad de restituir la vigencia del principio de legalidad, en cuanto exigencia constitucional en la ordenación de los tributos y por tanto la necesidad de restablecer la plena vigencia del ordenamiento tributario. Una finalidad coincidente con la de la revocación, por lo que no ha de extrañar que el art. 221.3 de la LGT configure la revocación como un instrumento para la declaración de lo indebido y no en 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”. Esas afirmaciones pueden interpretarse en un sentido coincidente con la jurisprudencia del Tribunal Supremo (cuando concluye 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”) o, también, en un sentido coincidente con la interpretación mantenida por

56 Como también explica PALAO TABOADA, C., “Revocación de actos...”, *cit.*, pág. 83 y ss., donde recoge otro argumento añadido a los anteriormente expuestos, como es el hecho de que no se apliquen las mismas reglas de prescripción en unos y otros procedimientos.

57 *Vid.*, en este mismo sentido, PALAO TABOADA, C., “Revocación de actos...”, *cit.*, pág. 81.

Es más, cabe añadir que la devolución de ingresos indebidos derivada de la anulación de un acto de liquidación va por un cauce procedimental específico, denominado “Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias”, que es distinto del establecido para la finalización del procedimiento de devolución de ingresos indebidos⁵⁸.

En último lugar, aunque directamente vinculado a lo anterior, consideramos que la interpretación seguida por la Sala en estas sentencias es desafortunada porque, al sostener que el motivo por el que el procedimiento de revocación puede iniciarse a instancia de parte es su carácter instrumental respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, está limitando ese derecho a los contribuyentes que hubieran realizado el pago y tuvieran derecho a la devolución de lo pagado. Y ello carece de toda lógica jurídica porque significaría negar el derecho a instar esa revisión a quienes no pagaron porque carecían de medios económicos (lo que constituiría una especie de *solve et repete* revivido) y, también, a quienes soportaron la ilegalidad en la determinación de una deuda en la que tenían bases imponibles negativas y, por tanto, su pretensión no es de devolución sino de reconocimiento de un mayor derecho de crédito⁵⁹.

58 En efecto, como señala PALAO TABOADA, C., “Revocación de actos...”, cit., pág. 81, cuando la devolución deriva del cumplimiento de una resolución o sentencia, o por un acuerdo de revisión, la ejecución de la devolución se deberá realizar de acuerdo con lo previsto en el artículo 131.2 RG-GIT; mientras que, si la devolución deriva de la tramitación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, la Administración debe actuar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 del RGRVA.

59 Esta idea se encuentra también en el trabajo de GARCÍA NOVOA, C., “El procedimiento de revocación en materia tributaria en la nueva LGT”, págs. 14-48, cuando decía que la revocación “en condiciones normales, servirá para poner de manifiesto el carácter indebido de un ingreso y permitirá la declaración del derecho a la devolución. Salvo supuestos en que la finalidad de la revocación sea sustituir una liquidación con cuantía negativa por otra con una cuantía negativa mayor, el ejercicio de la revocación no podrá desligarse del ingreso indebido. Esta será la situación más habitual”.

IV. Aplicación práctica de la nueva doctrina jurisprudencial

1. Contenido de la nueva doctrina jurisprudencial

La doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias citadas es extraordinariamente relevante en la interpretación del procedimiento de revocación y, en particular, en relación con las formas de iniciación y de resolución. En ellas, al responder la primera cuestión planteada, se responde lo siguiente:

“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”.

Esa primera declaración conlleva tres consecuencias jurídicas extraordinariamente relevantes: (i) el administrado puede iniciar el procedimiento de revocación cuando del mismo puede derivar una devolución de ingresos indebidos, lo que sucederá siempre que hubiera pagado la deuda o sanción cuyo contenido pretende revocar; (ii) la falta de

resolución de la solicitud, así como la resolución que declara la inadmisión o desestima la pretensión, son susceptibles de impugnación; (iii) el órgano judicial que conociera de la impugnación puede pronunciarse directamente sobre el fondo, ordenando por sí mismo la revocación del acto al que se refería la solicitud inicial y sin necesidad de ordenar la retroacción.

En relación con la posibilidad de instar la revocación por "infracción manifiesta de ley" de los actos de liquidación de la plusvalía municipal, que pudieran verse afectados por la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, las sentencias comentadas resuelven del siguiente modo:

"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".

Esa segunda declaración es bien directa y plantea pocos problemas de interpretación: la infracción manifiesta de ley es un presupuesto de hecho cuya apreciación exige que la infracción sea manifiesta, esto 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". Y esa hipótesis no concurre cuando se trata de analizar las posibles ilegalidades derivadas de la liquidación de la plusvalía municipal en los años considerados, porque esa eventual ilegalidad "está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta".

Finalmente, en la STS de 4 de marzo de 2022 se resuelve la segunda cuestión de forma específica, de un modo que viene a integrar la doctrina jurisprudencial sobre el recurso de revocación, al establecer lo siguiente: (i) aunque el contribuyente solicite la devolución de ingresos indebidos y no la revocación; (ii) cabe admitir el planteamiento de la revocación en la vía jurisdiccional (ii) que posibilita una resolución judicial que puede directamente revocar, sin necesidad de ordenar la retroacción; (iv) y que puede estimar la revocación si sucede, como en el caso enjuiciado, que una orden ministerial que justificaba la inaplicación de la exención fue anulada después de dictarse la liquidación; (v) porque en esos casos cabe entender que concurría una circunstancia sobrevenida (la nulidad de la Orden) que afectaba a la situación jurídica del particular.

2. Aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial a solicitudes de revocación de la plusvalía municipal

A partir de esas conclusiones, cabe cuestionar si esta nueva doctrina sería apta para lograr la anulación de liquidaciones basadas en normas ulteriormente declaradas inconstitucionales, tal y como sucedió paradigmáticamente con las liquidaciones de plusvalía municipal. En relación con esta cuestión, creemos que la jurisprudencia analizada no permite ser muy optimista, por los siguientes motivos.

Si los contribuyentes invocan la STC 59/2017 y consideran procedente la revocación por el primer motivo recogido en el artículo 219 LGT, esto es, “porque se estime que infringen manifiestamente la ley”, la pretensión debería ser desestimada porque la inconstitucionalidad declarada en esta primera sentencia es condicionada y solo resulta apreciable cuando los actos de liquidación “someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. Y como la constatación de esa inexistencia de incremento de valor exige analizar el expediente y comparar los valores de adquisición y transmisión, es muy difícil apreciar que nos encontramos ante un supuesto de infracción manifiesta de la ley.

Ahora bien, si los contribuyentes consideran procedente la revocación por el segundo motivo recogido en el artículo 219 LGT, esto es, porque “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”, la situación creemos que podría ser distinta, porque la STS de 4 de marzo de 2022 citada consideró procedente la revocación del acto impugnado en un supuesto en que la anulación judicial de una disposición general implicaba que fuera procedente la aplicación de una exención en favor del recurrente, afirmando que “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”.

Por tanto, *mutatis mutandi*, podría entenderse que la declaración de inconstitucionalidad de las reglas de determinación de la base imponible de la plusvalía contenida en la STC 59/2017 constituyen una circunstancia sobrevenida que puede poner de manifiesto la improcedencia del acto dictado, lo que constituye la segunda causa de revocación contemplada en el artículo 219.1 LGT y, como sucedió en la STS de 4 de marzo de 2022, podría ser motivo suficiente para lograr la revocación de las liquidaciones firmes en las que no hubo incremento de valor de los terrenos (siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción)⁶⁰.

Ahora bien, si los contribuyentes instan la revocación en relación con la STC 182/2021 la situación podría ser distinta, porque esta sentencia limitó expresamente los efectos de su declaración de inconstitucionalidad y dispuso que no son susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones

60 Esta posibilidad es rechazada, en abstracto, por SESMA SÁNCHEZ, B., La nulidad de las liquidaciones..., pág. 316, donde afirma que la revocación en esos supuestos sería contraria al principio de igualdad, porque “permitiría anular liquidaciones ya firmes por no haber sido recurridas al amparo de la invalidez de la norma de cobertura pero, sin embargo, dejaría incólumes las que por haberse recurrido ya hubieran sido confirmadas en vía administrativa o judicial”. En nuestra opinión, ello no constituiría un supuesto de desigualdad injustificada, porque el que hubiera impugnado y tuviera una resolución desfavorable tendría la posibilidad de instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia. Y también es oportuno destacar que la STS de 9 de febrero de 2022 citada, parece reconocer especial relevancia jurídica a esa limitación de efectos en su Fundamento Jurídico Sexto. Por todo ello es posible entender que existen argumentos jurídicos sólidos para desestimar la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos, al menos mientras siga siendo válida la controvertida limitación de efectos contenida en la STC 182/2021⁶¹.

3. Aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial en otros supuestos

La doctrina jurisprudencial expuesta posibilita el inicio del procedimiento de revocación en todos los supuestos en que el resultado favorable al contribuyente motivara una devolución de lo previamente pagado (devolución de ingresos indebidos, según las sentencias analizadas), siempre que concurriera una de las tres causas de revocación previstas en el artículo 219 LGT. Ahora bien, la diversidad de supuestos imaginables hace que resulte prácticamente imposible establecer una teoría general al respecto.

En todo caso, sí tiene sentido cuestionar la posibilidad de iniciar a instancia de parte un procedimiento de revocación referido a actos de naturaleza tributaria que no pudieran generar una devolución de ingresos indebidos, bien porque no establecieran una obligación de pago (por tratarse, por ejemplo, de un contribuyente que tiene bases imponibles negativas) o bien porque establecieran una obligación de pago que fue desatendida por el obligado tributario.

La pregunta es pertinente porque, según la doctrina jurisprudencial expuesta, el reconocimiento del derecho de los contribuyentes a iniciar el procedimiento de revocación del artículo 219 LGT está vinculado al reconocimiento final de una devolución de ingresos indebidos del artículo 221 LGT y, en los supuestos citados, no habría ningún tipo de ingreso susceptible de devolución.

En esos casos, según una interpretación literal de la doctrina jurisprudencial analizada, deberíamos considerar improcedente el inicio a instancia de parte del procedimiento de revocación, porque la eventual estimación no provocaría la devolución de una parte de lo pagado. Ahora bien, inmediatamente después debemos señalar que esa diferencia de trato nos parece difícilmente justificable desde una perspectiva del principio de igualdad, porque supondría establecer una diferencia de trato claramente injustificada para quienes soportaron la ilegalidad de un acto por el hecho de que su revocación motive o no una devolución de ingresos indebidos.

Y conviene subrayar que, el principio de igualdad aparece expresamente citado en el artículo 219 de la LGT, lo que llevó a afirmar a algún autor, antes de conocerse el problema ahora apuntado, que ese principio de igualdad “proscribe la existencia de cualquier clase de trato discriminatorio, como sucedería en el supuesto de que

61 Como es sabido, dos autos del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:291A y ECLI:ES:TS:2023:638A) admitieron a trámite sendos recursos de casación con la finalidad de delimitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad señalada: (i) determinar los efectos de la inconstitucionalidad en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas; y (ii) precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

se acordase la revocación respecto de un acto de un obligado tributario y no se hiciese, en cambio, lo propio respecto a otro acto idéntico que afectase a otros obligados tributarios⁶². Por todo ello cabe imaginar que, en aplicación del principio de igualdad, los tribunales acabarían reconociendo a los obligados tributarios que no ingresaron el mismo derecho a instar el procedimiento de revocación que a los obligados que sí ingresaron.

V. Conclusiones

Como se desprende de lo expuesto, la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del TS de 2022 reconoce el derecho de los administrados a solicitar el inicio del procedimiento de revocación en los supuestos en que el resultado del mismo puede implicar una devolución de ingresos indebidos, sin que a tal efecto se considere relevante que el artículo 219 LGT solo prevea la iniciación de oficio de dicho procedimiento.

Además, según esa misma jurisprudencia, los principios de plena jurisdicción y tutela judicial efectiva permiten al órgano judicial que conoce de los recursos presentados contra la resolución expresa o el silencio administrativo pronunciarse sobre el fondo y anular los actos cuya revocación se pretendía.

Es cierto que la fundamentación jurídica de esas sentencias puede ser criticada por distintos motivos, pero también es verdad es que la nueva doctrina jurisprudencial establecida amplía las posibilidades de impugnación de los contribuyentes y facilita la anulación de actos tributarios ilegales, lo que constituye una mejora en la consecución de un sistema tributario más justo. Ahora bien, no resulta evidente que esa ampliación de las posibilidades de impugnación sea de especial utilidad para lograr la anulación de las liquidaciones de plusvalía municipal dictadas en aplicación de normas que luego fueron declaradas inconstitucionales.

Finalmente debemos señalar que, ciertamente, el cambio introducido altera el sistema de revisión en vía administrativa recogido en los artículos 213 y ss. de la LGT. Pero nos parece exagerado afirmar, que ello constituye una grave desvirtuación del sistema porque supone ampliar de facto a cuatro años el plazo de impugnación general de los actos de naturaleza tributaria, porque la revocación no es un procedimiento apto para instar la anulación de cualquier tipo de actos, sino solo de la de aquellos en los que concurre una causa de anulación cualificada de las expresamente recogidas en el artículo 219 LGT⁶³.

62 *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C. "Procedimientos especiales...", pág. 851.

63 Con esta afirmación queremos subrayar que, en nuestra opinión, carece de relevancia el problema planteado por la doctrina que considera que podría utilizarse este "procedimiento especial de revisión de los actos tributarios como vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios" (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La revocación...", cit., págs. 6-14). Nos parece poco relevante porque el hecho de que los interesados pudieran instar la revocación en el plazo de cuatro años no significa que puedan utilizar ese procedimiento para cualquier tipo de anulación, sino solo para los supuestos de anulabilidad cualificada, del mismo modo que existe un plazo todavía mayor para los supuestos todavía más graves, como son los de nulidad de pleno derecho.