

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 28 de Madrid

C/ Princesa, 3 , Planta 6 - 28008

45029710

NIG: 28.079.00.3-2020/0012964

Procedimiento Abreviado 241/2020

Demandante/s: [REDACTED]

PROCURADOR D./Dña. AGUEDA MARIA MESEGUER GUILLEN

Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE TORREJON DE ARDOZ

LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

SENTENCIA Nº 361/2022

En Madrid, a veintiocho de junio de dos mil veintidós.

Vistos por mí, ÁNGEL ARDURA PÉREZ, Magistrado del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 28 de Madrid y su provincia, los presentes autos del recurso contencioso administrativo núm. 241/21 seguido entre las partes, de una, como demandante, [REDACTED] representado por la Procuradora Dña. AGUEDA MARIA MESEGUER GUILLEN y defendido por el Letrado D. RAMON ADOLFO LAFUENTE SANCHEZ y de otra, como Administración demandada, el AYUNTAMIENTO DE TORREJON DE ARDOZ, representada por el LETRADO DEL AYUNTAMIENTO DE TORREJON DE ARDOZ y en el ejercicio de las facultades que me confieren la Constitución y las Leyes, y en nombre de S.M. El Rey, he dictado la presente Sentencia, con arreglo a los siguientes antecedentes de hecho y fundamentos jurídicos, en materia de tributos locales.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso en el plazo prefijado en la Ley Jurisdiccional se le dio el trámite procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo y señalándose día para la celebración del juicio.

SEGUNDO.- Recibido el expediente administrativo se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que durante el acto del juicio pudiera realizar alegaciones, como así ha hecho en el acto del plenario, que ha tenido lugar con el resultado que obra en autos, habiendo comparecido la parte recurrente así como la Administración demandada.

TERCERO.- La parte actora en el acto del juicio se afirmó y ratificó en su demanda. La representación procesal de la Administración demandada contestó a la demanda manteniendo la legalidad de la actuación administrativa impugnada. Practicada la prueba admitida se concedió a las partes trámite de conclusiones, con el resultado que es de ver en autos, quedando a continuación el recurso concluso para sentencia.



CUARTO.- En la tramitación de los presentes autos se han cumplido todas las prescripciones legales, excepto los plazos procesales debido al cúmulo de asuntos pendientes de sentenciar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por la representación procesal de [REDACTED] se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el decreto de 12 de febrero de 2020 del Concejal de hacienda del ayuntamiento de Torrejón, por la que se inadmite la solicitud de nulidad de pleno derecho formulada en relación a la liquidación tributaria nº 2384 de 23 de mayo de 2016 relativa al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 2.454,20 €.

SEGUNDO.- Conviene señalar que los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de Madrid ya se han pronunciado en recursos análogos al presente, entre otras, en la Sentencia de 8 de abril de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 16 de Madrid, recaída en el procedimiento abreviado nº 374/2020.

Por ello, dejando al margen la cuestión de si lo procedente era la inadmisión dispuesta por el Decreto impugnado, o la desestimación de la solicitud toda vez que se analiza el fondo de la solicitud, alegándose análoga fundamentación jurídica, y por unidad de doctrina y seguridad jurídica bastará **para desestimar el presente recurso reproducir los fundamentos** jurídicos de la citada Sentencia de 8 de abril de 2021, en la que se sostenía que:

<<TERCERO.- Objeto de la controversia.

Para delimitar el objeto de la controversia, conviene relatar brevemente los principales antecedentes de los que trae causa a la luz de la documentación que obra en el expediente administrativo.

La liquidación del IIVTNU que, en última instancia, se recurre trae causa de transmisión, con fecha 8 de noviembre de 2019, del inmueble sito en el municipio de Brunete, con referencia catastral 28026001000830000DJ por un importe de 967.261,52 €. Dicho inmueble había sido adquirido por la actora con fecha 24 de marzo de 2017 por un importe de 1.401.819,22 €.

Consta en el expediente administrativo que con fecha 13 de diciembre de 2019 se notificó a la actora la liquidación del IIVTNU por importe de 4.041,56 €. Con fecha 30 de diciembre de 2019, se procedió al pago de dicho importe por la demandante.

Con fecha 23 de abril de 2020, la entidad [REDACTED] S.L. presentó escrito de solicitud de inicio a instancia de parte del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho. En el presente recurso contencioso administrativo se enjuicia la Resolución del Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Brunete, de 29 de septiembre de 2020, desestimatoria de la solicitud presentada "debido a que en ningún momento se ha infringido la ley, así como que la declaración de nulidad de los preceptos de la Ordenanza no es una causa que permita revisar liquidaciones tributarias



giradas por la administración que han adquirido firmeza, habiéndose tramitado el expediente de recaudación de conformidad con lo dispuesto en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de haciendas Locales.

CUARTO.- La revisión de oficio.

El procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos nulos de pleno derecho viene establecido en el artículo 125 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que permite la revisión de oficio por parte de las Administraciones Públicas, a iniciativa propia o a solicitud del interesado, sin límite de plazo prescriptivo, de los actos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47 de la misma Ley, esto es, en los casos de nulidad de pleno derecho (por todas, STS 10 de octubre de 2013, rec. 849/2011). En concreto, en materia tributaria, el art. 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que:

“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) Que tengan un contenido imposible.*
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.*
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.”*

La doctrina sentada por el Tribunal Supremo [contenida en sentencias de 18 de mayo de 2010 (rec. 3238/2007), 28 de abril de 2011 (rec. 2309/2007), 5 de diciembre de 2012 (rec. 6076/2009) y 7 de febrero de 2013 (rec. 563/2010), entre otras], configura dicho procedimiento como un medio extraordinario de supervisión del actuar administrativo, verdadero procedimiento de nulidad, que resulta cuando la invalidez se fundamenta en una causa de nulidad de pleno derecho, cuya finalidad es la de facilitar la depuración de los vicios de nulidad radical o absoluta de que adolecen los actos administrativos, con el inequívoco propósito de evitar que el transcurso de los breves plazos de impugnación de



aquellos derive en su consolidación definitiva. Como tal, se trata de un cauce subsidiario de los otros instrumentos procedimentales ordinarios de impugnación de actos administrativos.

Al respecto, el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 3ª, en Sentencia de fecha 14 de abril de 2010 (rec. 3533/2007) señaló que: "(...) A la hora de resolver el presente litigio es preciso tener en cuenta la naturaleza extraordinaria y de causas estrictamente tasadas que corresponde a la revisión de oficio. Dicho procedimiento se contempla para evitar la pervivencia en el ordenamiento jurídico de actos o disposiciones administrativas que, estando afectados por alguna causa de nulidad de pleno derecho, no hayan sido recurridos en plazo. Quiere esto decir, que salvo los casos en los que el procedimiento se incoa por propia iniciativa de la Administración -única posibilidad existente en el caso de las disposiciones administrativas-, la solicitud por parte de un interesado de que la Administración declare de oficio la nulidad de un acto administrativo supone ya, en principio, una previa inacción por parte de dicho interesado, que no interpuso en su momento el correspondiente recurso contencioso administrativo en el que hubiera podido alegar todo cuanto a su interés conviniera. Esto explica que la revisión de oficio se circunscriba a causas tasadas de nulidad de pleno derecho y que haya de ser interpretado de forma rigurosa."

Sentado lo anterior, la parte recurrente considera que la liquidación practicada en concepto de IIVTNU es nula de pleno derecho por concurrir las causas previstas en las letras a) del art. 217.1 LGT -por vulnerar el principio de tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE así como el principio de igualdad del art. 14 CE-; y la causa prevista en la letra c) del art. 217.1 LGT -ser de contenido imposible.

Pues bien, respecto a la tutela judicial efectiva, considera la entidad recurrente que se ha lesionado su derecho de defensa, ex art. 24 CE, a raíz de la STC de 11 de mayo de 2017, con indefensión del obligado tributario, al privarle de la posibilidad de probar la existencia de minusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión. Sin embargo, como tiene dicho el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso- Administrativo, sección 2ª, en sentencia de 7 de junio de 2012 (rec. 2420/2010): "(...) no cabe impetrar la tutela judicial efectiva (...) ni invocar el amparo del art. 24 de la CE respecto a la vía administrativa cuestionada, en la que no rige el principio de tutela judicial efectiva y las garantías procesales, con las excepciones de que se trate de materia sancionadora o se haya producido indefensión material (SSTC 18/1981, de 8 de junio, FJ 2 ;42/1989, de 16 de febrero, FJ 2 ;181/1990, 15 de noviembre, FJ 5 ;297/1993, de 18 de octubre, FJ 3 ;97/1995, de 20 de junio, FJ 2 ;127/1996, de 9 de julio., FJ 2 ;128/1996, de 9 de julio, FJ 2 ;45/1997, de 11 de marzo, FJ 3 ;7/1998, de 13 de enero, FJ 5 ;56/1998, de 16 de marzo, FJ 4 ;3/1999, de 25 de enero, FJ 1 ; y14/1999, de 22 de febrero, FJ 3 a, entre otras muchas). (...) Tal apreciación supone que la pretensión de fundamentar un recurso de revisión en una supuesta nulidad sea improcedente y carezca del mínimo rigor. Así el art. 217 de la LGT establece: «1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio...». Revisado el precepto citado, no se aprecia una lesión de derechos de amparo constitucional ni una infracción grave del procedimiento en la actuación administrativa combatida."



Y, respecto al principio de igualdad – por existir dos procedimientos diferentes para rectificar o revisar la procedencia del impuesto que depende del sistema de gestión tributaria elegido por cada Ayuntamiento (autoliquidación o declaración/liquidación) baste remitirse al Auto nº116/2019 del TC, de fecha 15 de Octubre de 2019, citado por el Ayuntamiento, que inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 1560-2019, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Alicante, y descarta esa lesión del principio de igualdad. Dice: “(...) El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

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

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

Por un lado, está subordinada a una importante condición: que la administración no haya practicado antes una liquidación provisional o definitiva. Si se ha practicado una liquidación provisional, la rectificación solo es posible “si la liquidación provisional ha



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

Por otro lado, la mencionada ventaja comparativa cuenta con una importante excepción: los defectos graves y manifiestos que afecten a las liquidaciones y que encajen en las causas de nulidad de pleno derecho que se establezcan expresamente en disposiciones con rango de ley se pueden hacer valer sin limitación temporal alguna (art. 217 LGT) y, por tanto, más allá del plazo en que se permite la rectificación de las autoliquidaciones. Esta importante excepción corrobora la idea de que no son comparables las dos situaciones que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucional trae a colación y considera incompatibles con el principio de igualdad.”

Tampoco cabe acoger la nulidad de las liquidaciones impugnadas con el argumento de que se trata de actos de contenido imposible; en este punto, ha de recordarse que, es constante la doctrina jurisprudencial que ha declarado que esa causa de nulidad requiere que se trate de una imposibilidad física, no jurídica, y originaria, no sobrevenida (STS de 31 de Mayo de 2012 (Rec. 397/2010)). En este caso, las liquidaciones no tienen un contenido imposible, toda vez que la declaración de inconstitucionalidad lo es en la medida en que se someta a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, lo cual no impide someter a gravamen los supuestos de existencia de incremento patrimonial, incumbiendo el obligado tributario la carga de su prueba, y no impide a la Administración la posibilidad de determinar la deuda.

Finalmente, resta por determinar si cabe revisar las liquidaciones firmes sobre la base de la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, de 11 de Mayo de 2017, que declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, art.107.2.a y art.110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En este sentido, la parte recurrente afirma que, en la medida en que consta probada la inexistencia de plusvalía, el acto administrativo impugnado sería de contenido imposible y se habrían dictado sin cobertura legal al estar expulsados del ordenamiento los preceptos del TRLHL, ex origine, y no poder la administración liquidar el impuesto hasta que el legislador dicte otras nuevas.

Dicho esto, lo primero que ha de plantearse es la eficacia del pronunciamiento de inconstitucionalidad contenido en la STC 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el IIVTNU; en este sentido, debe recordarse que el TC se limitó a declarar “que los arts. 107.1,



107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”, pero no fijó el alcance de los efectos de su Sentencia.

Sobre esta cuestión –alcance de los efectos de sus Sentencias- el Tribunal Constitucional ha declarado inatacables, por exigencias de seguridad jurídica, las situaciones «judicialmente consolidadas» con las solas «excepciones tasadas de la regla general» comprendidas en el art. 40 LOTC, excepciones que, como tales, han de ser interpretadas restrictivamente. Pero, también ha considerado situaciones «judicialmente consolidadas» no solo las decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante «actuaciones administrativas firmes». En STC 46/2008, de 10 de marzo, FJ 2, dice: “(...) a la hora de fijar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de normas legales, este Tribunal ha dicho que “entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; y, en el mismo sentido, STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 8; 179/1994, de 16 de junio, FJ 12; y 194/2000, de 19 de julio, FJ 12)”. Esta equiparación de situaciones consolidadas tiene su origen en la STC 45/1989, de 20 de febrero. El Tribunal Constitucional considera que la conclusión contraria entrañaría un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones luego declaradas inconstitucionales. El Derecho no puede dispensar mejor trato a aquel que consintió la situación que luego pretende revisar que al que la impugnó ante los Tribunales, aun cuando no obtuviera un resultado favorable. De lo que cabe extraer una primera conclusión. Pues bien, como quiera que las liquidaciones ahora cuestionadas se dictaron y adquirieron firmeza con anterioridad a la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional, de la doctrina legal y jurisprudencial expuesta se deriva la ineludible consecuencia de su intangibilidad.

No obstante, cabría plantearse si la declaración de inconstitucionalidad tiene encaje en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT y que habilitan la revisión de oficio. Ello, teniendo en cuenta que tales causas son de interpretación restrictiva. Pues bien, el presente supuesto de nulidad por inconstitucionalidad de la norma legal declarada por la STC 59/2017 tiene difícil encaje en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT. En primer lugar, debe descartarse que las liquidaciones se hayan practicado lesionando derechos y libertades susceptibles de amparo, a que se refiere el apartado a) del art.217 LGT. La declaración de inconstitucionalidad no tiene su origen en la lesión por la norma tributaria de un derecho fundamental, pues el principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 de la Constitución no goza tal rango y no es uno de los “derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”, ex art.53.2 de la Constitución y 41.1 LOTC. Y, siendo evidente que tampoco tendría encaje en las causas previstas en los apartados b), d), y e), es cierto que un sector de la doctrina y de los Tribunales ha tratado de construir una suerte de causa de nulidad autónoma, en cuanto derivada directamente del pronunciamiento de inconstitucionalidad, y no han faltado intentos de encajar el supuesto en las causas previstas en las letras c) -actos que tengan un



contenido imposible-, f) -actos expresos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición- y g) -cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal- del art.217 LGT. Recientemente, el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso- Administrativo, sección 2ª, en sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec 2503/2019) ha fijado el siguiente criterio interpretativo:

"(...) a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales" en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31:1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza, (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, (iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical."

Procede, en consecuencia, desestimar el presente recurso contencioso-administrativo, sin que deban enjuiciarse los motivos esgrimidos por la actora atinentes a la ausencia de incremento de valor de los terrenos a los que se refiere la liquidación controvertida>>.

TERCERO.- En segundo lugar, en el supuesto de que pudiera considerarse de lo pretendido en su solicitud inicial era una revocación de la liquidación tributaria, tal pretensión tendría igual suerte desestimatoria.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente la Sala de lo Contencioso-administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de febrero de 2022, recaída en el recurso de casación nº 126/2019, en la que respecto de caso similar - inadmisión de la solicitud de revocación de una liquidación tributaria firme-, por lo que igualmente bastará para rechazar tal alegación con reproducir lo sostenido en dicha Sentencia, en la que se dice:

<<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", recogiéndose 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 sentencias 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 si 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 mas 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 ¡nadmite 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 inexpressivas de capacidad económica", se dijo que las liquidaciones firmes del impuesto giradas con anterioridad y que ganaron firmeza en vía administrativa, no incurrían 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, incurrían 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 improcedencia 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.

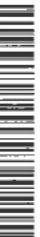
Lo dicho sería suficiente para, como jueces de instancia, declarar la improcedencia de la declaración de inadmisibilidad, pero desestimar el recurso sobre el fondo por no concurrir el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Con todo analicemos el caso.

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 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>>.

CUARTO.- Conforme a lo establecido en los artículos 78.23, 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, no se hace especial imposición de costas procesales por entender que concurren las circunstancias previstas en el citado artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

PRIMERO.- Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de [REDACTED]

SEGUNDO.- No hacer especial declaración en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que la misma es firme y contra ella no cabe recurso alguno en atención a lo dispuesto en el artículo 81.1.a) de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Así, por esta mi Sentencia de la que se unirá testimonio a los autos, lo pronuncio, mando, firmo y hago cumplir, S.S^a, Ilma. D. ÁNGEL ARDURA PÉREZ, Magistrado en funciones de sustitución del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 10 de Madrid y su provincia

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por ÁNGEL ARDURA PÉREZ