

Fiscal

La revocación de los actos firmes como vía para reclamar la devolución de ingresos indebidos: análisis en el contexto del impuesto sobre plusvalía

El Tribunal Supremo se manifiesta sobre la posibilidad de instar con éxito la devolución de ingresos indebidos de una liquidación firme, al amparo del artículo 221.3 de la LGT, promoviendo la revocación del acto de conformidad con el artículo 219 de la LGT.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de febrero de 2022 (rec.núm. 126/2019), analiza en casación si tras satisfacerse las cuotas del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana –como consecuencia de la enajenación de inmuebles por un precio inferior al abonado para su adquisición-, y una vez dictada por el Tribunal Constitucional su Sentencia 59/2017 – declarando inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL-, podría instarse con éxito la devolución de ingresos indebidos de una liquidación firme, al amparo del artículo 221.3 de la LGT, promoviendo la revocación del acto de conformidad con el artículo 219 de la LGT.

El Ayuntamiento afectado había inadmitido dicha solicitud de devolución y revocación, sobre la base de la competencia exclusiva de la Administración para incoar de oficio el procedimiento de revocación (artículo 219.3 LGT). Y la sentencia de la instancia procedió a delimitar la controversia en la órbita del art. 221.3 de la LGT. El tribunal consideró que la petición de revocación era un cauce para obtener la devolución instada, y dicha petición de devolución sí debía admitirse y resolverse a petición de los particulares, ex artículo 221.3 LGT, concluyendo además que sí existió una infracción manifiesta de ley como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

Pues bien, en su Sentencia, el Tribunal Supremo resuelve básicamente dos cuestiones, una de carácter procedimental y otra de índole material.

Desde la perspectiva procedimental, el tribunal determina cómo debe articularse la relación entre el procedimiento de revocación y el de devolución de ingresos indebidos, en el contexto de los actos firmes. En ese sentido, destacan las siguientes consideraciones:

La revocación y la devolución de ingresos indebidos son procedimientos no sólo distintos, sino incompatibles entre sí, por lo que sólo es factible o uno u otro, excepto cuando se da el supuesto del art. 221.3 de la LGT, esto es, que «*el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza*». En ese caso, es decir, cuando se solicita la devolución de ingresos indebidos y el acto es firme, al margen de la posibilidad de acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial que en su caso pudiese proceder, es necesario “instar o promover” alguno de los procedimientos mencionados en el art. 221.3 LGT –entre los que se encuentra el procedimiento de revocación regulado en el artículo 219 de la Ley General Tributaria.

- Teniendo en cuenta lo anterior, en el contexto del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria el procedimiento de revocación tiene carácter instrumental respecto del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ya que la ley reconoce el derecho a los interesados para instar este último, estableciéndose a esos efectos el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3.
- Por tanto, igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del artículo 220, ambos

de la Ley General Tributaria, cuando el interesado solicite la devolución de ingresos indebidos -en los supuestos contemplados en el citado artículo 221.3-, instando o promoviendo la revocación, la Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver ese procedimiento. Tal resolución, derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3, es susceptible de impugnación, pudiendo el órgano judicial, si posee los datos necesarios, pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.

Esto es, el Tribunal Supremo determina que la resolución que se dicte en un procedimiento de revocación es siempre fiscalizable en la vía jurisdiccional, y cuando se considere que la inadmisión de una petición de revocación fue improcedente –instrumental o no respecto a la petición de devolución–, el órgano jurisdiccional, como ocurrió en este caso, puede entrar en el fondo pronunciándose sobre la procedencia o no de la revocación.

Aclarado lo anterior, esto es, admitida la posibilidad –en el contexto del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria-, de solicitar la devolución de ingresos indebidos instando la incoación del procedimiento de revocación, el tribunal analiza si, en el caso analizado, concurre efectivamente –como defendió la sentencia de instancia-, una “infracción manifiesta de la ley” que pueda operar como motivo de revocación, extremo cuya valoración exige tener en cuenta la ausencia de concreción, por parte de la STC 59/2017, sobre el alcance de sus efectos. Pues bien, a este respecto el Tribunal Supremo señala lo siguiente:

- La interpretación restrictiva que la jurisprudencia ha defendido para apreciar la concurrencia de los supuestos tasados en los que –ex artículo 217 de la Ley General Tributaria-

procede incoar el procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno como vía para obtener una devolución de ingresos indebidos, debe adaptarse y aplicarse también a la revocación en el marco del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, tratando de evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes.

- Con ese talante restrictivo debe valorarse, por tanto, si en el caso analizado concurre, como consideró la sentencia de instancia, una “infracción manifiesta de la ley”, supuesto tasado de revocación ex artículo 219.1 de la Ley General Tributaria. A estos efectos el Alto Tribunal señala que la mera invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional no es, en sí misma, una causa subsumible entre los supuestos que legalmente se prevén para declarar la revocación de un acto, aunque es cierto que pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma, extremo que habrá de concretarse en cada caso.
- A los efectos de esa concreción el tribunal advierte que, con carácter general, 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 además, cumulativamente, ésta debe ser manifiesta, en el sentido de

“ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate”.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Supremo considera que en el momento en el que se produjeron los hechos ahora analizados, hasta el dictado de la STC 2017, existía una gran incertidumbre e inseguridad jurídica acerca de la regulación existente, con soluciones judiciales muy dispares, generando interpretaciones no sólo diferentes sino incluso contradictorias tanto entre los entes locales como desde la perspectiva judicial. Y, sobre la base de dicha consideración, el Tribunal Supremo concluye que, en este caso, la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta que, por tanto, no aprecia.

En ese escenario cabría plantearse si la solución habría sido diferente en el caso de que se tratase de una liquidación firme, en idénticas circunstancias, posterior a la referida Sentencia del Tribunal Constitucional de 2017. Entendemos que la cuestión de la revisión de liquidaciones firmes no queda cerrada con esta sentencia, sobre todo atendiendo a los razonamientos del propio Tribunal Supremo y a los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Remedios García Gómez de Zamora

Tel.: (+34) 91 582 91 00
rgarcia@ga-p.com

Luis Villar Calvo

Tel.: (+34) 96 351 38 35
lvillar@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.