

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ085565

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 279/2022, de 4 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7052/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Revocación de actos de gravamen.** El Arzobispado de Zaragoza, para la solicitud de devolución había alegado el reconocimiento a la exención del ICIO por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal. Las resoluciones denegatorias se fundamentaban en que la liquidación había devenido firme. Respecto a la cuestión consistente en determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex art. 219 LGT ya se ha pronunciado este Tribunal en la STS de 9 de febrero de 2022, recurso n.º 126/2019 (NFJ085231) en el sentido de que 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, pues si 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. El Tribunal estima que el acta de conformidad por ICIO es de 2011, su importe fue abonado por el recurrente, y devino firme. Las dos resoluciones de la Hacienda local del Ayuntamiento sólo responden a una solicitud de ingresos indebidos, que había sido la única solicitud planteada por el Arzobispado, que entendía que no debía haber procedido al abono de la liquidación por el ICIO ---que había devenido firme--- al estar exenta de tal abono ---solicitando entonces tal exención--- como consecuencia de lo establecido en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. El Arzobispado no había solicitado la revocación de la liquidación abonada y firme, sino sólo la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, tal planteamiento de revocación sí se lleva a cabo en la vía jurisdiccional, estimándose el recurso por el Juzgado por considerar que la exención alegada del ICIO resultaba procedente (al entender que la Orden 2009 resultaba ilegal, por el *ultra vires* en que incidía, dando lugar al planteamiento de cuestión de ilegalidad para ante la Audiencia Nacional), y por entender, de conformidad con el art. 219.1 LGT que existía una infracción manifiesta del Ordenamiento jurídico, al haber aplicado en la liquidación la citada Orden, que luego devino nula. La Sala, desestimado el recurso de apelación consideró que, en realidad, el motivo que existía de los del artículo 219.1 LGT era el de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida (la nulidad de la Orden) que afectaba a la situación jurídica del particular. Pues bien, de conformidad con la doctrina expuesta, que se ratifica, en un supuesto como el de autos la declaración judicial de la procedencia de la revocación de la liquidación girada, debe de ser confirmada. Es evidente que la «circunstancia sobrevenida» a que hace referencia el art. 219.1 LGT tiene unas singulares características en el supuesto de autos: Que se trata de un mandato jurisdiccional (en concreto, de una anulación jurisdiccional de la Orden en que se fundamentó la liquidación); Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del Arzobispado, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación. Que tal nulidad jurisdiccional, en realidad, reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución. Que la sentencia del Juzgado realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características del Museo Diocesano en las que apoya la mencionada exención tributaria. Por tanto, en una situación como la descrita, tanto el Juzgado como la Sala actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando ---justamente--- la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme [Vid., ATS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 7052/2019 (NFJ078562) y STSJ de Aragón de 19 de junio de 2019, recurso n.º 64/2015 (NFJ074663) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 39/2015 (LPAC), art. 106.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 10.

Constitución española, art. 9, 31 y 106.

Acuerdo de 3 de enero de 1979 (Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos), art. IV.1.B).

Orden de 5 de junio de 2001 (Aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos), Primero y Segundo.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art 107.

**PONENTE:**

*Don Rafael Fernández Valverde.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 279/2022

Fecha de sentencia: 04/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7052/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 7052/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 279/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 7052/2019, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, representado por la procuradora de los Tribunales doña Sonia Salas Sánchez y asistida por el Letrado consistorial don José Luis Espelosín Audera, contra la sentencia 410/2019, de 19 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, por la que se desestimó el recurso de apelación 64/2015 promovido frente a la anterior sentencia 8/2015, de 2 de febrero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, estimatoria del recurso contencioso-administrativo 2020/2014 deducido frente Resolución dictada por la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza el 2 de junio de 2014, en virtud de la cual se desestima el recurso de reposición interpuesto por la ARZOBISPADO DE ZARAGOZA contra la anterior Resolución del Inspector Jefe, de fecha 4 de abril de 2014, por la que se desestimaba la petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación de 82.319,10 euros, en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal de la Plaza de la Seo, núm. 5 de Zaragoza, y, en consecuencia, se le denegaba la devolución de la cantidad ingresada el 1 de julio de 2011.

Ha sido parte recurrida el ARZOBISPADO DE ZARAGOZA, representado por la procuradora de los Tribunales doña Eva María Oliveros Escartín y asistido por el letrado don Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.** *Resolución recurrida en casación: antecedentes administrativos y decisión judicial impugnada.*

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sección Segunda) dictó sentencia 410/2019, de 19 de junio, por la que se desestimó el recurso de apelación 64/2015 promovido frente a la anterior sentencia 8/2015, de 2 de febrero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, estimatoria del recurso contencioso-administrativo 2020/2014 deducido frente Resolución dictada por la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza el 2 de junio de 2014, en virtud de la cual se desestima el recurso de reposición interpuesto por el ARZOBISPADO DE ZARAGOZA contra la anterior Resolución del Inspector Jefe, de fecha 4 de abril de 2014, por la que se desestimaba la petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación de 82.319,10 euros, en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal de la Plaza de la Seo, núm. 5 de Zaragoza, y, en consecuencia, se le denegaba la devolución de la cantidad ingresada el 1 de julio de 2011.

**Segundo.** *Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.*

**1º.** La sentencia impugnada de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón procedió a desestimar el recurso de apelación formulado por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la anterior sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de Zaragoza, que contenía la siguiente parte dispositiva:

"Que estimando en su totalidad el recurso interpuesto por el Arzobispado de Zaragoza contra la resolución de la Jefe del Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza de 2-6-2014 que confirmó en reposición la de 1-4- 2014 por la que se solicitaba el reconocimiento de la exención del ICIO por la rehabilitación del Museo Diocesano, sito en el Palacio Arzobispal, nº 5 y denegaba la devolución de la cantidad indebidamente

ingresada el 1-7-2011 de 82.319,10 euros (77.790,22 de principal y 4.528,88 de intereses de demora) por acta de conformidad de 11-4-2011, debo anular y anulo ambas, declarando que debió haber sido revocada la liquidación y condenando al Ayuntamiento a la devolución de lo pagado con los intereses de demora desde 1-7-2011, no habiendo lugar a hacer expresa condena de las costas del recurso".

**2º.** Son cuestiones fácticas que deben ser tomados en consideración las siguientes:

a) El Arzobispado de Zaragoza había procedido al ingreso en la Hacienda Local del Ayuntamiento de Zaragoza del importe de la liquidación (82.319,10 euros) girada en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) como consecuencia de las obras de rehabilitación del Museo Diocesano, sito en el Palacio Arzobispal de la Plaza de la Seo, núm. 5 de Zaragoza. El ingreso se había producido en fecha de 1 de julio de 2011.

b) Considerando que el ingreso había sido realizado de forma indebida, el Arzobispado recurrente formuló petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación expresada, la cual le fue denegada por Resolución de la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, de fecha 4 de abril de 2014, confirmada en reposición por posterior resolución de 2 de junio de 2014. El Arzobispado de Zaragoza, para la solicitud de devolución había alegado el reconocimiento la exención del ICIO por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal.

c) Las resoluciones denegatorias se fundamentaba en que la liquidación había devenido firme, y en que, pese a que la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre ---conforme a la cual se había practicado la liquidación---, había sido anulada por la Audiencia Nacional, la misma, sin embargo, no era firme. Efectivamente, la SAN ---anulatoria de la Orden citada--- había sido dictada en fecha de 9 de diciembre de 2013 (antes de la Resolución impugnada) y, luego, sería confirmada por la STS de 19 de noviembre de 2014 (después de la Resolución).

**3º.** La sentencia del Juzgado de lo Contencioso administrativo nº 10 de Zaragoza 8/2015, de 2 de febrero, procedió a estimar el recurso contencioso administrativo y anular las resoluciones impugnadas, tomando en consideración la nulidad de la Orden Ministerial EHA/2841/2009, de 15 de octubre, por parte del Tribunal Supremo.

Examina el artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que, únicamente, permite la devolución de ingresos indebidos en los supuestos en los que el acto de aplicación (o de imposición de la sanción) "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del art. 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 de esta ley ". Pues bien, la sentencia, partiendo de que había existido Acta de conformidad, en fecha de 11 de abril de 2011, considera de aplicación el citado artículo 221.3, en relación con el 216.c) -- "Revocación"--, y 219.1, que se expresa en los siguientes términos:

"1.La Administración tributaria 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".

La sentencia del Juzgado ponía de manifiesto la contradicción entre el citado 221.3 ( "se podrá solicitar la devolución" mediante la "revocación" del 216.c), y, por otra parte, el 219.3 (que limita la revocación a los procedimientos de revisión de oficio:

"3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto".

Como se ha expresado, la conclusión del Juzgado fue que resultaba procedente la devolución, por los siguientes motivos:

"El primero es que el 221.3 sería una excepción a la regla general, que tiene su asiento en este caso en el 219.3, de que la revocación se inicia de oficio.

El segundo es que la LJCA prevé específicamente en el Art. 110 la revisión de actos tributarios firmes cuando ha habido una sentencia en un caso idéntico. En este supuesto podría haberse interpuesto, aunque pueda ser algo discutible si, hay una situación jurídicamente idéntica (pues una es una Diócesis y la de la sentencia era una orden religiosa) una solicitud de extensión de efectos, pero no es eso lo más relevante, sino el criterio interpretativo que nos da, y que viene a sentar una excepción al principio de firmeza de los actos administrativos.

El tercero es la virtualidad que da la jurisprudencia al enriquecimiento injusto, las STS de 28-4-2008, rec. 299/2005 ; 16-10-2000, rec. 3062/1995 ; 15-12-2011, rec. 4643/2008 , etc.".

Partiendo de lo anterior la sentencia concluía considerando que, en el supuesto de autos concurría uno de los supuestos previstos en el artículo 219.1 para la viabilidad de la revocación: la existencia infracción manifiesta de la ley. Por ello, el Juzgado procede a la estimación del recurso contencioso administrativo:

"Por todo ello, debería haberse producido la revocación de la liquidación, con devolución de la cantidad pagada y los intereses de demora desde su pago, Art. 32.2 en relación con el 26.2 Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, por lo que debe estimarse el recurso y anularse la resolución recurrida, debiendo devolver el ayuntamiento la cantidad pagada con Los intereses de demora desde su pago".

4º. La sentencia de sentencia 410/2019, de 19 de junio, de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, por su parte, procedió a desestima el recurso de apelación formulado por el Ayuntamiento de Zaragoza, citando y reproduciendo la STS 307/2016, de 13 de junio (RC 225/2014), que, a su vez, se remite a la STS de 19 de febrero de 2014 (RC 4520/2011), y a las que le siguieron de diversos Tribunales Superiores (reseñando que la citada STS contó con dos votos particulares):

"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".

(...) Partiendo de lo anterior, y siendo evidente que en modo alguno la discrecionalidad ampara la arbitrariedad y que resulta evidente la posibilidad de control jurisdiccional de la discrecionalidad -a través de sus hechos determinantes, de los elementos reglados, de los principios generales del derecho, etc.-, este Tribunal comparte con la sentencia de 19 de febrero de 2014 dos premisas importantes, con las consecuencias que se expondrán a continuación, en concreto, que "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" y que "el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta de elementos reglados. Entre ellos el de la motivación", y ello ha de permitir "la revisión jurisdiccional de la legalidad de la Administración Pública en el ejercicio de la misma", y ello por cuanto, como afirma el voto particular antes referido, aunque con el matiz de que es una facultad, la revocación "se trata de una figura específica y excepcional que contempla una facultad de la Administración permite corregir situaciones injustas, cuando se den determinados requisitos, restableciendo la conformidad de su actuación con el ordenamiento jurídico".

Partiendo de la posibilidad de la solicitud de revocación la Sala de instancia cambia el argumento del Juzgado, considerando que no existía la primera causa del 219.1 ("infracción manifiesta de la Ley"), sino la segunda ("cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado"):

"... porque la norma legal se refiere a la improcedencia y no a la ilegalidad del acto dictado, quedando reservada esta posibilidad a casos como la sanción no impugnada cuando posteriormente es anulada la liquidación que le sirvió de fundamento, o cómo el contemplado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 19 de junio de 2008, citada en la demanda, en que se revisa una liquidación tributaria, después de declararse la nulidad del testamento, en el impuesto de sucesiones".

## **Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad.

2. Igualmente, identifica como los siguientes artículos:

- a) Los artículos 219 y 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- b) Los artículos 72.2 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LRJCA).
- c) El artículo 106.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC).
- d) El artículo 9.3 de la Constitución Española (CE).



e) La Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 en relación con la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo de 3 de enero de 1979 sobre Asuntos Económicos de España y la Santa Sede, y,

f) El artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de 25 de marzo de 1957 ratificado por Instrumento de 13 de diciembre de 2007.

g) También considera infringida la jurisprudencia del Tribunal Supremo dictada con relación al artículo 219 LGT, citando en particular las sentencias de 19 de mayo de 2011, rec. 2411/2008, (ECLI:ES:TS:2011:3548); de 22 de noviembre de 2016, rec. 3756/2015, (ECLI:ES:TS:2016:5189), y de 28 de febrero de 2017, rec. 1058/2016, (ECLI:ES:TS:2017:749), y, por último, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] de 27 de junio de 2017, caso Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania contra Ayuntamiento de Getafe.

**3.** Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia porque la Sala a quo ha considerado, a raíz de la interpretación que da al artículo 219 LGT en relación con el 221.3 del mismo texto legal, que la liquidación tributaria practicada era improcedente como consecuencia de la anulación de la Orden Ministerial EHA/2814/2009, de 5 de octubre, por sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, rec. 402/2013, (ECLI:ES:AN:2013:5382), confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014, rec. casación 553/2014, (ECLI:ES:TS:2014:4901), y que así podía declararse en vía judicial, lo que a su juicio vulnera lo dispuesto en los artículos 72.2 y 73 LJCA y en el artículo 106.4 LPAC, así como lo dispuesto en el artículo 107.1 TFUE.

a) En concreto señala que la sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos que se consideran infringidos contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LRJCA], que cita a continuación.

b) Considera que doctrina que establece la sentencia que discute puede resultar gravemente dañosa para los intereses generales y afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2, letras b) y c), LJCA], "(e)n cuanto perjudicial para las arcas municipales y con grave quebranto ya que da acción a todos los administrados para instar la revocación de cualquier liquidación tributaria de cualquier tributo municipal girada correctamente en aplicación de la normativa vigente en cada momento, exégesis que puede tener virtualidad expansiva si se generaliza". Señala que un supuesto similar, aunque referente a la solicitud de revocación de liquidaciones giradas por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y con motivo de la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se ha reconocido la existencia de interés casacional, verbigracia en el auto de 9 de mayo de 2019, rec. casación 442/2019, (ECLI:ES:TS:2019:5245A).

c) Finalmente incide en la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo destinado a aclarar si el juez puede sustituir a la administración competente y acordar en sentencia la procedencia de la revocación del acto que fue propuesta por el recurrente.

**4.** Mediante auto de 16 de octubre de 2019, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

**5.** Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 23 de julio de 2020, acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/7052/2019, preparado por Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia de 19 de junio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, recaída en el recurso de apelación núm. 64/2015 .

2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a esta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación.

2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria .

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 219 de la Ley General Tributaria ; 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 9.3 de la Constitución Española .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto".

**Tercero.** *Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.*

La entidad recurrente formalizó la interposición del recurso de casación considerando que la sentencia de instancia había llevado a cabo una interpretación errónea del alcance y efectos del artículo 219 de la LGT y jurisprudencia que la interpreta ( SSTS de 22 de noviembre de 2016 y 28 de febrero de 2017), así como de los artículos 72.2 y 73 de la LRJCA, y de la jurisprudencia que los interpreta.

La recurrente que terminó suplicando el dictado de una sentencia con los siguientes pronunciamientos:

"1º. Anulación de la Sentencia de 19 de junio de 2019, dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso de apelación nº 64/2015 , por incurrir en las infracciones descritas con anterioridad.

2º. Declaración expresa que el órgano jurisdiccional no puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a esta- presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, y debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho le decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la Administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación.

3º. Declaración de que el acto administrativo impugnado es adecuado y conforme a derecho".

Por su parte, el Arzobispado de Zaragoza se opuso a la estimación del recurso suplicando que: "se dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos los extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso".

**Quinto.** *Vista pública y deliberación. Tramitación de cuestión de inconstitucionalidad.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, para votación y fallo la audiencia del día 1 de febrero de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el inicio de la deliberación, que ha continuado hasta el 1 de marzo.

**Sexto.**

En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.*

1. En síntesis, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sección Segunda) dictó sentencia 410/2019, de 19 de junio, por la que desestimó el recurso de apelación 64/2015 promovido frente a la anterior sentencia 8/2015, de 2 de febrero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 10 de Zaragoza, estimatoria del recurso contencioso-administrativo 2020/2014 deducido frente Resolución dictada por la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza el 2 de junio de 2014, en virtud de la cual se desestima el recurso de reposición interpuesto por el Arzobispado de Zaragoza contra la anterior Resolución del Inspector Jefe, de fecha 4 de abril de 2014, por la que se desestimaba la petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación de 82.319,10 euros, en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal de la Plaza de la Seo, núm. 5 de Zaragoza, y, en consecuencia, se le denegaba la devolución de la cantidad ingresada el 1 de julio de 2011.

El Arzobispado consideró que el ingreso había sido realizado de forma indebida, formulado petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación expresada, la cual le fue denegada por Resolución de la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, de fecha 4 de abril de 2014, confirmada en reposición por posterior resolución de 2 de junio de 2014.

El Arzobispado de Zaragoza, para la solicitud de devolución había alegado el reconocimiento la exención del ICIO por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal.

Las resoluciones denegatorias se fundamentaban en que la liquidación había devenido firme, y en que, pese a que la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre ---conforme a la cual se había practicado la liquidación---, había sido anulada por la Audiencia Nacional, la misma, sin embargo, no era firme. Efectivamente, la SAN ---anulatoria de

la Orden citada--- había sido dictada en fecha de 9 de diciembre de 2013 (antes de la Resolución impugnada) y, luego, sería confirmada por la STS de 19 de noviembre de 2014 (después de la Resolución).

## 2. Las cuestiones planteadas en el Auto de admisión del recurso fueron las siguientes:

"1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a esta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación.

2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria".

**Segundo.** *Los pronunciamientos de la Sala sobre la cuestión suscitada en autos: remisión a la doctrina establecida en la STS 154/2022, de 9 de febrero (RC 126/2019 ), a la que le siguió la STS 178/2020, de 14 de febrero (RC 442/2019 ).*

"TERCERO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

Se recoge en el art. 10.1 del Real Decreto 520/2005, que "el procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito".

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

6. El procedimiento de revocación.

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

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

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

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

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

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

Por otro lado, no se puede olvidar que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta (sic) de elementos reglados. Entre ellos el de la motivación ( art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre ; 215.1 de la LGT ), cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa. También el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. En particular y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad ( art. 9.2 de la LGT y 14 , 31.1 de la CE ).

Por tanto, no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de

las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta, pues ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA .

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

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

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

La lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede 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", recogiendo 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 encontrasen 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 sí pueden instar la revisión de oficio de los actos de gestión tributaria, si inciden en alguna de las causas de los artículos 153, 154 y 171",

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

En definitiva, al igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del art.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 las cuestiones planteadas.**

En el concreto supuesto enjuiciado deben de tomarse en consideración las siguientes circunstancias:

- a) El acta de conformidad por ICIO es de 2011, su importe fue abonado por el recurrente, y devino firme.
- b) En tal momento, estaba en vigor la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, por la que se había procedido a la modificación de la anterior Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclaraba la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B) del apartado 1 del artículo IV, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.
- c) En tal momento de 2011 la citada Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, continuaba en vigor, aunque la misma sería anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, aunque la sentencia no era firme cuando se dictan las dos resoluciones impugnadas en la instancia, por estar pendientes de recurso de casación ante el Tribunal Supremo.
- d) Las dos resoluciones de la Hacienda local del Ayuntamiento de Zaragoza sólo responden a una solicitud de ingresos indebidos, que había sido la única solicitud planteada por el Arzobispado, que entendía que no debía haber procedido al abono de la liquidación por el ICIO ---que había devenido firme--- al estar exenta de tal abono --solicitando entonces tal exención--- como consecuencia de lo establecido en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.
- e) Esto es, que el Arzobispado no había solicitado la revocación de la liquidación abonada y firme, sino sólo la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, tal planteamiento de revocación sí se lleva a cabo en la vía jurisdiccional, estimándose el recurso por el Juzgado por considerar (i) que la exención alegada del ICIO resultaba procedente (al entender que la Orden 2009 resultaba ilegal, por el ultra vires en que incidía, dando lugar al planteamiento de cuestión de ilegalidad para ante la Audiencia Nacional), y (ii) por entender, de conformidad con el artículo 219.1 LGT que existía una infracción manifiesta del Ordenamiento jurídico, al haber aplicado en la liquidación la citada Orden, que luego devino nula.
- f) La Sala, desestimado el recurso de apelación consideró que, en realidad, el motivo que existía de los del artículo 219.1 LGT era el de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida (la nulidad de la Orden) que afectaba a la situación jurídica del particular.

Pues bien, de conformidad con la doctrina expuesta, que se ratifica, en un supuesto como el de autos la declaración judicial de la procedencia de la revocación de la liquidación girada, debe de ser confirmada, y, por ello, desestimado el recurso de casación.

Es evidente que la "circunstancia sobrevenida" a que hace referencia el artículo 219.1 de LGT tiene unas singulares características en el supuesto de autos:

1. Que se trata de un mandato jurisdiccional (en concreto, de una anulación jurisdiccional de la Orden en que se fundamentó la liquidación).
2. Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del Arzobispado, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación.
3. Que tal nulidad jurisdiccional, en realidad, reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución.
4. Que la sentencia del Juzgado realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características del Museo Diocesano en las que apoya la mencionada exención tributaria.

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

### **Cuarto. Costas.**

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.



VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

### FALLO

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

1º. Fijar como criterios interpretativos los expresados en los Fundamentos Jurídicos Segundo y Tercero de la presente sentencia, por remisión a los establecidos en la STS 154/2022, de 9 de febrero (RC 126/2019), a la que le siguió la STS 178/2020, de 14 de febrero (RC 442/2019).

2º. No haber lugar al recurso de casación 7052/2019, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA contra la sentencia 410/2019, de 19 de junio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, por la que se desestimó el recurso de apelación 64/2015 promovido frente a la anterior sentencia 8/2015, de 2 de febrero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, estimatoria del recurso contencioso-administrativo 2020/2014 deducido frente Resolución dictada por la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza el 2 de junio de 2014, en virtud de la cual se desestima el recurso de reposición interpuesto por la ARZOBISPADO DE ZARAGOZA contra la anterior Resolución del Inspector Jefe, de fecha 4 de abril de 2014, por la que se desestimaba la petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación de 82.319,10 euros, en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal de la Plaza de la Seo, núm. 5 de Zaragoza, y, en consecuencia, se le denegaba la devolución de la cantidad ingresada el 1 de julio de 2011.

3º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.