

LA EFECTIVIDAD DE UNA SENTENCIA DEL TJUE ¿OBLIGA A REVISAR DE OFICIO ACTOS TRIBUTARIOS FIRMES QUE LA CONTRARÍAN?

BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ

CATEDRÁTICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. UNIVERSIDAD DE OVIEDO
PRESIDENTA DEL CONSEJO CONSULTIVO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

SUMARIO: I. El principio de efectividad del derecho europeo: aspectos generales. II. La STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020: los hechos y la doctrina casacional. 1. El impacto de una STJUE que resuelve un recurso por incumplimiento a los efectos de examinar la nulidad de pleno derecho de un acto que la contraría. 2. Firmeza administrativa vs. principio de efectividad. 3. La discriminación de trato fiscal (europea) como causa de nulidad de la liquidación por infracción del derecho a la igualdad del artículo 14 CE. III. La Sentencia de 2 de noviembre de 2022, rec. 5539/2020: la revisión de oficio de actos recaudatorios dotados de “doble capa de firmeza”. IV. Consideraciones finales.

RESUMEN: Recientes sentencias del TS han ampliado novedosamente el alcance del principio de efectividad de las sentencias del TJUE a los efectos de habilitar la revisión de oficio de actos tributarios firmes contrarios al Derecho de la UE. Si bien se ha identificado (con cierta generosidad) una causa de nulidad radical para legitimar la anulación del acto (artículo 217.1.a) LGT), esta jurisprudencia supone un notable avance a favor de la protección íntegra de la jurisprudencia del TJUE dictada en un recurso por incumplimiento.

PALABRAS CLAVE: principio de efectividad, infracción del derecho europeo, actos firmes

ABSTRACT: Recent rulings have innovatively extended the scope of the principle of effectiveness of CJUE rulings for the purposes of enabling the review of final tax rulings that are contrary to EU law. Although a cause of radical nullity has been identified (with some generosity) to legitimize the annulment of the act (article 217.1.a) LGT), this jurisprudence represents a notable advance in favor of the full protection of the jurisprudence of the CJEU dictated in an appeal for non-compliance.

KEY WORDS: principle of effectiveness, violation of European Union Law, final acts

I. EL PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD DEL DERECHO EUROPEO: ASPECTOS GENERALES

Conforme al artículo 4.3 TUE “Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión”. Dicha norma recoge la esencia del principio de efectividad del Derecho de la UE al imponer a los operadores jurídicos nacionales (legisladores, administraciones y órganos jurisdiccionales) la obligación de prescindir de trabas excesivas que hagan imposible o excesivamente difícil garantizar la primacía y el efecto directo del derecho europeo¹.

Si el principio de primacía o preferencia del derecho europeo sirve al objetivo de garantizar el cumplimiento del ordenamiento europeo, evitando su subordinación a los derechos nacionales, obligando a las autoridades y órganos jurisdiccionales de los Estados miembros a realizar interpretaciones conformes al Derecho europeo, a inaplicar sus propias normas en tanto en cuanto contraríen (de forma clara y patente) el derecho de la UE e imponiendo la obligación de responder patrimonialmente por los daños causados por las infracciones de derecho europeo, el principio de efectividad exige a los estados miembros y, en particular a los órganos jurisdiccionales, la obligación de arbitrar, interpretar y reconsiderar todas las medidas y sistemas de revisión que sean posibles a fin de asegurar el íntegro cumplimiento del derecho de la UE². Y en este concepto no se incluyen únicamente las fuentes normativas propias del acervo comunitario (derecho originario y derecho derivado), sino también de la propia jurisprudencia del TJUE que, de facto, como es notorio, especialmente en el ámbito tributario, viene actuando como un verdadero “creador” de derecho dado que sus pronunciamientos, especialmente cuando resuelven recursos por incumplimiento, son ejecutivos y con eficacia *ex tunc*, sin perjuicio de que el TJUE pueda limitar temporalmente sus efectos.

Pues bien, en este contexto, recientes pronunciamientos del TS han ampliado significativamente el alcance del principio de efectividad en el ámbito tributario en tanto que obligan a reinterpretar las posibilidades de revisión de oficio de un acto firme (artículo 217 LGT) que resulta contrario a una sentencia del TJUE. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020 (rec. 810/2020), a fin de asegurar la efectividad de un fallo del TJUE que había declarado la disconformidad con el derecho europeo del régimen

¹ Vid., por todos, BIGLINO CAMPOS, P., “La primacía del Derecho Comunitario: la perspectiva española”, *Revista General de Derecho Constitucional*, núm., 3, 2007, RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, M., *Primacía y subsidiariedad en la Unión Europea*, Centro de Estudios Político Constitucionales, Madrid, 2011 y GALÁN GALÁN, A., *Primacía europea y Administración Pública*, Aranzadi-Universidad de Barcelona, 2021.

² Vid., por todas, STJUE de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, asuntos C-6/90 y C-9/90 y de 7 de enero de 2004, C-201/02.

tributario de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en nuestro país, ha interpretado *generosamente* la potestad de revisión de oficio de un acto firme y las causas de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios señalando que, si bien “*la doctrina del TJUE... no constituye por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad*”³.

En la misma línea, la Sentencia de 2 de noviembre de 2022 (rec. 5539/2020), reiterando esa doctrina casacional, ha dado un paso más al señalar que, en supuestos de “doble capa de firmeza”, esto es, cuando el acto es firme porque no ha prosperado su revisión ordinaria y también se ha inadmitido una acción de nulidad contra él, *la Administración no solo no está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, “sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución”*.

La trascendencia de estos fallos es considerable en tanto que, novedosamente, el TS invoca el principio de efectividad del Derecho europeo, en particular, de una STJUE para reinterpretar más expansivamente la potestad de revisión de oficio de los actos firmes. Frente a otros muchos pronunciamientos contemporáneos a este fallo, que habían rechazado la posibilidad de revisar de oficio liquidaciones tributarias de otros impuestos (plusvalía municipal) afectadas por una declaración de inconstitucionalidad de la norma que las amparaba⁴, en los casos aquí examinados prospera una acción de nulidad contra actos tributarios firmes (liquidación y acto recaudatorio) relativos al impuesto sobre sucesiones y donaciones de no residentes porque su dictado, anterior en un caso y posterior en otro a la STJUE que declaró la infracción del derecho europeo de nuestra normativa sucesoria, resultaron sobrevenidamente actos inválidos. Y en ambos casos, una razón de peso para reconsiderar la revisión de estos actos firmes, ha sido otorgar primacía o preferencia al derecho de la UE, asegurando la efectividad de los efectos *ex tunc* de una sentencia del TJUE, frente al principio de seguridad jurídica.

³ En la misma línea vid., las SSTs 1546/2020, de 19 de noviembre y 1633/2020, de 30 de noviembre.

⁴ Vid., entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (rec. 1068/2020, 1665/2019 y 2596/2019).

II. LA STS DE 16 DE JULIO DE 2020, REC. 810/2020: LOS HECHOS Y LA DOCTRINA CASACIONAL

La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020⁵, ha declarado nula de pleno derecho la liquidación tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girada por la AEAT el día 29 de junio de 2012 a un no residente (heredero italiano) al amparo de un régimen de tributación que, por discriminatorio, había sido declarado contrario al artículo 63 TFUE por la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12)⁶, al no permitir aplicar a los herederos extranjeros las reducciones de la normativa autonómica accesibles para los herederos nacionales. En el caso examinado, frente a la cuota de 493.749,34 euros que le fue exigida al heredero no residente, de haberse aplicado las reducciones autonómicas (y en particular la de minusvalía superior al 65%, correspondiente al régimen tributario sucesorio de la Comunidad de Aragón), la cuota tributaria hubiera sido cero. Siendo la liquidación tributaria firme, porque el contribuyente no la recurrió en su día, prospera en este fallo la acción de nulidad de pleno derecho con fundamento en (1) la necesidad de asegurar la efectividad de una STJUE y (2) subsumiendo la infracción del derecho europeo aquí subyacente (discriminación fiscal entre residentes y no residentes) en la causa del apartado a) del art. 217.1 LGT, esto es, por lesión del principio de igualdad del artículo 14 CE (no por la igualdad tributaria del art. 31 CE) susceptible de amparo constitucional. Tras la anulación de la liquidación, la STS 2791/2020, de la misma fecha, 16 de julio (rec. 4344/2017) anula consecuentemente los actos ejecutivos recaudatorios derivados de aquella.

Con relación a estos hechos, interesa señalar que, tratándose de una revisión de oficio, el Dictamen del Consejo de Estado había dictaminado en contra de la anulación⁷, mientras que la Audiencia Nacional la había admitido al amparo de las letras a), f) y g) del art. 217 LGT⁸. La Abogacía del Estado, por su

⁵ El presente trabajo amplía y matiza el comentario a esta sentencia en SESMA SÁNCHEZ, B., “La efectividad de las SSTJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2020)”, *Nueva Fiscalidad*, n° 4, 2020, pp. 19 y ss.

⁶ En dicho fallo, el TJUE declaró que “... El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”.

⁷ Vid., Dictamen 1211/2015, de 17 de marzo de 2016 y, en la misma línea, respecto de idéntica controversia, vid., Dictámenes 1131/2015, de 16 de noviembre, 1212/2015, de 21 de enero de 2016, 741/2018, de 27 de septiembre, 1005/2019, de 21 de enero de 2020 y 41/2020, de 20 de febrero de 2020.

⁸ Vid., SAN de 22 de noviembre de 2018, rec. 514/2016 y el comentario del Magistrado CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M., “Acto firme versus primacía del Derecho de la Unión: un debate abierto”, *Actualidad Administrativa*, n° 3, 2019.

parte, una vez conocido el fallo estimatorio del TS interpuso un incidente de nulidad de actuaciones aduciendo, en particular, que se había vulnerado el sistema de fuentes al aplicar “normas de nuestro ordenamiento jurídico con rango de ley, apelando a la efectividad del Derecho de la UE, sin plantear cuestión prejudicial”, incidente que fue desestimado por Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2020⁹.

En este trascendente fallo -que ya ha repercutido en la posición del Consejo de Estado al dictaminar revisiones de oficio de casos análogos¹⁰- el TS proclama como doctrina casacional que:

“1º. Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión /España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2º. En cuanto a la interpretación del artículo 217.1. LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una Ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos “a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional” pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE)....”.

2.1. El impacto de una STJUE que resuelve un recurso por incumplimiento a los efectos de examinar la nulidad de pleno derecho de un acto que la contraría

En mi opinión, es importante destacar que el éxito de esta revisión de oficio parte de la existencia de un pronunciamiento expreso del TJUE (Sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12) que declara el incumplimiento del derecho de la Unión Europea de nuestra normativa de tributación sucesoria de los no residentes. Esto es, no estamos ante una sospecha de infracción, sino ante la certeza de un incumplimiento expreso declarado a resultas de un procedimiento contradictorio, motivado y definitivamente resuelto (art. 263 TFUE)

⁹ Vid., COSGAGLIOLA, F., “¡Nunc est bibendum!”...A propósito de la única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad en materia de revisión de actos firmes nulos de pleno derecho”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 212, 2021. Con carácter más general, vid., ARZOZ SANTISTEBAN, X., *Revisión de actos administrativos nacionales en derecho administrativo europeo*, Civitas, Pamplona, 2013.

¹⁰ Vid., entre otros, Dictámenes 1461/2022, de 6 de octubre y 1478/2022, de 20 de octubre.

que permite alcanzar un pronunciamiento contundente y claro que declara la disconformidad de nuestra Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto del derecho de la Unión Europea. El TS se refiere en varias ocasiones a la concurrencia aquí de una “manifestación clara y patente” del derecho de la Unión Europea infringido y de una “norma clara y flagrantemente discriminatoria entre ciudadanos de otros estados miembros”. Tales afirmaciones se alinean con la consideración de “violación suficientemente caracterizada” del Derecho de la UE que el TS había apreciado a los efectos de estimar la responsabilidad patrimonial del estado legislador por infracción del derecho europeo por análogas situaciones¹¹.

Si en vez de una acción de nulidad, se hubiera tratado de la revisión “ordinaria” de una liquidación seguida por los cauces habituales de impugnación (recursos o reclamaciones), o ante la vía secundaria y subsidiaria de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador (art. 32 LRJSP), los órganos jurisdiccionales siempre podrían declarar su anulación (o apreciar la responsabilidad) otorgando primacía y efecto directo al derecho europeo si apreciaran una clara contravención de este (doctrina del acto claro y aclarado) y, en el caso de la vía secundaria de la responsabilidad, amén de otros requisitos procesales, si hubieran apreciado también una “violación suficientemente caracterizada” del derecho europeo, como así ha sucedido. En estos cauces no sería preciso que la infracción del derecho europeo se hubiera deducido de una STJUE en un procedimiento de infracción ya resuelto: cualquiera que fuera la evidencia de la infracción del derecho europeo, ya fuera apreciada por el TJUE en otro tipo de procedimientos (cuestión prejudicial, pronunciamientos sobre normativa similar de otro estado miembro o la simple comparabilidad) o por el órgano jurisdiccional, obligado a inaplicar el derecho nacional contrario -de forma patente y clara- al Derecho de la UE, cualquiera de esas situaciones serviría para la anulación de un acto por las vías ordinarias de revisión y, eventualmente -aunque con mayor dificultad, a mi juicio- para estimar una acción de responsabilidad¹².

¹¹ Vid., entre otras, Sentencia de 19 de noviembre de 2020 (rec. 6314/2018), de 30 de noviembre de 2020 (rec. 4456/2018) y de 6 de abril de 2022 (rec. 2527/2020).

¹² En efecto, tras la STJUE de 28 de junio de 2022, asunto C-278/20, que ha declarado contrario al Derecho de la UE el régimen español de responsabilidad patrimonial del Estado legislador tras las reformas operadas en 2015 (artículo 32.5 LRJSP, principalmente), es notorio ya que la responsabilidad de los estados miembros no está condicionada a un previo pronunciamiento del TJUE que declare la incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión pues si este goza de primacía y efecto directo, basta con que exista un pronunciamiento jurisdiccional que declare dicha incompatibilidad, ya sea el TJUE ya sea, de un órgano jurisdiccional nacional. En particular, en dicho fallo, el TJUE ha señalado que resulta contrario al principio de efectividad que el “requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión Europea de la norma con rango de ley aplicada”, ya que conforme a su propia jurisprudencia, no cabe supeditar, la reparación por un Estado miembro, del daño que haya causado a un particular la infracción del derecho de la Unión Europea, a la exigencia de una declaración previa por parte del Tribunal de Justicia. En coherencia con ello, el TJUE considera, en cuanto al plazo de prescripción de 1 año previsto en la LPAC para ejercitar la acción, que la publicación de una sentencia del TJUE

Sin embargo, en una revisión de oficio, cauce revisor excepcional para la anulación de actos ya consolidados, sometido a un procedimiento cualificado, a causas de nulidad legalmente tasadas y de interpretación restringida, parece prudente exigir, de conformidad con la tradicional interpretación restrictiva del mismo, que *deba existir* la certeza de una infracción manifiesta y grave del derecho europeo, una declaración formal del TJUE acerca del incumplimiento notorio de la normativa nacional respecto del derecho europeo. Y la sentencia derivada de un procedimiento de infracción referido a nuestra normativa nacional puede satisfacer este requisito.

Lo anterior significa, en mi opinión, que quizás la solución del recurso de casación hubiera sido otra si el procedimiento de infracción del derecho de europeo estuviera en tramitación, por ejemplo, con emplazamiento o con dictamen motivado por parte de la Comisión, pero inconcluso a la fecha de examinar la acción de nulidad. O si el órgano jurisdiccional hubiera descartado el planteamiento de una cuestión prejudicial, aunque finalmente se hubiera abierto un procedimiento de infracción. En estos casos, no cabría apreciar un quebrantamiento manifiesto, claro y evidente del derecho europeo a los efectos de amparar la efectividad de una sentencia del TJUE, sin perjuicio de la posibilidad de ejercitar subsidiariamente la acción de responsabilidad patrimonial del estado legislador si concurrieran los requisitos para ello. Sin embargo, a efectos de una revisión de oficio (no así de una impugnación ordinaria), no parece suficiente sustentar la nulidad de pleno derecho de un acto firme en el hecho de haberse iniciado un procedimiento de infracción del derecho europeo.

Probablemente también el fallo del TS hubiera sido otro si la jurisprudencia europea invocada viniera referida a la normativa de otro estado miembro, aun cuando existiera una identidad sustancial entre ambas que permitiera deducir más o menos *fundadamente* una infracción del derecho europeo. En este sentido procede recordar que el Consejo de Estado ha dictaminado en contra de la revisión de oficio de liquidaciones tributarias amparada en la (supuesta) infracción de la normativa nacional respecto del derecho de la Unión Europea basada en pronunciamientos del TJUE referidos a la normativa nacional de

en el DOUE no puede ser “el único punto de partida posible del plazo de prescripción de la acción que tiene por objeto exigir la responsabilidad patrimonial de dicho legislador por las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables” (apartado 162 de la sentencia). Entre otros comentarios a este relevante fallo vid., en particular, FERNÁNDEZ FARRERES, “Una nueva incidencia en el tortuoso proceso de configuración legal de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador: la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 28 de junio de 2022 (As. C-278/20)”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 221, 2022 y DOMENECH PASCUAL, “Repensar la responsabilidad patrimonial del Estado por normas contrarias a Derecho”, *InDret* núm. 2, 3032, disponible en <https://indret.com/repensar-la-responsabilidad-patrimonial-del-estado-por-normas-contrarias-a-derecho/>. Y, con carácter más general, COBREROS MENDAZONA, E., *La obligación de los Estados miembros de indemnizar por su incumplimiento del Derecho de la Unión Europea*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2020.

otros estados miembros¹³. Y si el TS ha descartado la responsabilidad patrimonial del estado legislador apoyada en una STJUE referida al régimen similar de otro estado miembro, en mi opinión, con mayor fundamento, tampoco cabría utilizarla como referencia en una revisión de oficio respecto de un acto ya firme cuya conformidad con el derecho europeo nunca se hubiera cuestionado ni declarado¹⁴. La excepcionalidad del mecanismo de la revisión de oficio exige, por ello y en mi opinión, que no exista duda alguna acerca de la infracción manifiesta de la normativa nacional respecto del derecho europeo. De ahí la relevancia de que exista un pronunciamiento expreso del TJUE que lo declare. Ampliar las posibilidades de revisar de oficio (en cualquier momento, dada la imprescriptibilidad de la acción de nulidad) de los actos firmes ante pronunciamientos del TJUE referidos a otros sistemas tributarios comportaría examinar *de forma oblicua o indirecta* la propia validez de la normativa que ampara el acto -sin que órgano jurisdiccional alguno hubiera declarado formalmente su invalidez o su desconformidad con el derecho europeo- a la par que examinar, por esa presunta razón, la validez de este. Esto es, dos pretensiones a mi juicio incompatibles, porque ni cabe declarar la nulidad de pleno derecho de un acto firme invocando la invalidez de la norma que lo ampara si aquella no ha sido formal y previamente declarada, ni cabe tampoco sustentar una reclamación de responsabilidad patrimonial si la norma no ha sido formalmente anulada puesto que no se habría acreditado el requisito de la antijuridicidad (o, dicho en términos europeos, una “violación suficientemente caracterizada”).

Estimo, en fin, que tampoco sería una situación asimilable si la STJUE tomada en consideración para examinar la revisión de un acto firme hubiera resuelto una cuestión prejudicial, pronunciamiento interpretativo y vinculante desde luego, pero carente de suficiente claridad para sustentar la nulidad radical de un acto. A estos efectos baste mencionar, como ejemplo de la notoria

¹³ Así, entre otros, en el Dictamen 184/2000, de 21 de mayo, el Consejo de Estado ha señalado, con relación a la tributación de productos energéticos que una STJUE planteada en el marco de una cuestión prejudicial por los tribunales franceses en relación con la legislación francesa (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 7 de marzo de 2018 (asunto C-31/17, caso Cristal Union c. Ministre de l'Économie et des Finances), dictada en relación con los artículos 14.1.a) y 15.1.c), la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad “no puede servir de fundamento a la revisión de oficio pretendida, ya que -como se dijo en el dictamen número 938/2019- la legislación española no ha incumplido el Derecho de la Unión Europea” y, además, en el caso examinado “impide sostener que la legislación española fuera contraria a aquel derecho”. En la misma línea, el Dictamen 42/2020, de 7 de mayo.

¹⁴ El TS ha señalado que “No nos es dable, en nuestro sistema de impugnación de actos administrativos --tributarios-- hacer una a modo de declaración de oficio de vulneración del Derecho de la Unión, ni del derecho nacional, incluida la Constitución, sino que para hacer esa declaración debe ser en el seno de una procedimiento tramitado conforme a nuestra propia normativa, lo que no es el caso de autos en que se adelanta la consecuencia -- exigencia de responsabilidad-- al acto generador --declaración de confrontación con el Derecho de la Unión--, por lo que la pretensión debe rechazarse” (STS de 11 de junio de 2018, rec. 427/2017).

imprecisión de las sentencias prejudiciales, la compleja interpretación de las STJUE en las prejudiciales sobre préstamos hipotecarios o sobre los abusos de interinidad en las administraciones públicas. Esta imprecisión consustancial a los pronunciamientos prejudiciales casa mal, en mi opinión, con la certeza que exige un procedimiento excepcional de revisión de oficio. Expresado en otros términos, la sentencia que resuelve un recurso por incumplimiento manifiestamente reconoce la lesión del derecho europeo (art. 263 TFUE), mientras que la sentencia prejudicial (art. 267 TFUE) cede en muchas ocasiones la interpretación del pronunciamiento del TJUE al órgano jurisdiccional nacional que está conociendo del caso en concreto. En tanto no pueda acreditarse (en términos de seguridad jurídica) una infracción manifiesta y evidente del derecho europeo (doctrina del acto claro y aclarado) la norma nacional ha de presumirse conforme, del mismo modo que, mientras no se declare su inconstitucionalidad, cualquier norma nacional debe considerarse presuntamente constitucional -sin perjuicio de que se haya declarado la suspensión de su aplicación-. De hecho, procede señalar que el TS ha rechazado la invocación de la STJUE tomada aquí de referencia, de 3 de septiembre de 2014, para revisar por la vía de la acción de nulidad las liquidaciones del Impuesto sobre Patrimonio relativas a no residentes que no pudieron beneficiarse tampoco de las deducciones autonómicas de este gravamen. El TS ha destacado que no es posible obviar que la citada sentencia del TJUE se refiere únicamente y exclusivamente a otro impuesto, el de Sucesiones y Donaciones, de modo que no cabe extender su contenido a otro cuya normativa en ningún momento fue declarada como discriminatoria por el TJUE (STS de 23 de diciembre de 2019, rec. 1122/2018)¹⁵.

En definitiva pues, frente a otros pronunciamientos en los que se ha *minusvalorado* el valor de una STJUE que estima un recurso por incumplimiento (como la STS de 22 de septiembre de 2014, rec.390/2012)¹⁶, el TS invoca aquí

¹⁵ La posición del TS, no obstante, no es pacífica en este punto pues en un supuesto planteado como responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el TS tampoco ha admitido la invocación de la jurisprudencia del TJUE sobre la tributación de no residentes en el impuesto sobre sucesiones para apreciar una infracción de nuestra normativa nacional del IRPF que limita el beneficio fiscal de la exención por reinversión de vivienda habitual a los residentes señalando que “formalmente no existe pronunciamiento alguno ni del Tribunal de Justicia ni de ningún otro Tribunal que de manera expresa haya declarado que existe la mencionada vulneración del Derecho de la Unión por la normativa española”, vid., STS de 14 de noviembre de 2019, rec. 277/2018.

¹⁶ En este fallo, especialmente relevante en tanto que descartó elevar una cuestión prejudicial con relación al artículo 32 de la LRJSP, el TS afirmó expresamente que, frente a las declaraciones de inconstitucionalidad que tienen con carácter general efectos “ex tunc” (criterio que, a día de hoy, habría que matizar a la vista, entre otras, de las sentencias de 18 de mayo de 2020 (rec. 1665/2019 (ECLI:ES:TS:2020:973), rec. 2596/2019 (ECLI:ES:TS:2020:970) y rec. 1068/2019 (ECLI:ES:TS:2020:984), “la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que estima un recurso por incumplimiento tiene, en cambio, un carácter meramente declarativo: es decir, se limita a constar que el Estado miembro ha infringido el derecho de la Unión Europea” aunque admite que de estos pronunciamientos se derivan “determinados deberes para el Estado miembro, como es señaladamente poner fin al incumplimiento y, cuando éste consiste en una regulación legal contraria al derecho de la Unión Europea, proceder a su

la fuerza de un pronunciamiento del TJUE del mismo tipo, que la acredita de forma clara y manifiesta, para habilitar una acción de nulidad de pleno derecho de un acto firme. Pero, a mi juicio, de esta sentencia del TS no cabe deducir que la solución fuera similar o idéntica si el procedimiento de infracción estuviera abierto pero inconcluso, si la STJUE tomada como referencia para examinar la validez material del acto se hubiera producido respecto de la normativa análoga de otro estado miembro o si se tratara de un pronunciamiento prejudicial.

¿Y si la disconformidad con el derecho de la UE hubiera sido declarada por un órgano jurisdiccional nacional?. A mi juicio, si bien es cierto que tanto la Administración como los órganos jurisdiccionales están obligados a inaplicar una norma nacional contraria al derecho de la UE dentro de los límites de la doctrina del acto claro¹⁷, a los efectos de avalar un incumplimiento manifiesto del derecho de la UE, ya sea para reconsiderar una revisión de oficio o una acción de responsabilidad patrimonial, parece prudente exigir, cuando menos, que exista una sentencia del Tribunal Supremo y que sea un pronunciamiento casacional que de respuesta de forma directa e inequívoca (como *ratio decidendi* y no como *obiter dicta*) a la incompatibilidad de una norma nacional con el derecho de la Unión Europea¹⁸.

2.2. Firmeza administrativa vs. principio de efectividad

En el fallo que analizamos, el TS señala expresamente que el pronunciamiento excede del análisis del artículo 217 LGT porque “*el centro de atención del proceso sitúa el problema en la efectividad material de los instrumentos que nuestro ordenamiento interno ofrece para que el Derecho de la Unión alcance materialmente su primacía, sin trabas ni obstáculos*”. Y desde esta premisa el TS reflexiona “sobre las razones que abocan, desde la perspectiva de la aplicación de la legislación interna para dar cumplimiento al derecho de la Unión, a acudir únicamente a ese remedio subsidiario y excepcional del artículo 217

derogación o modificación”. Es notorio que, comparado este razonamiento con la STS que ahora comentamos, existe una notable evolución a favor de ampliar el alcance del principio de efectividad referido a una Sentencia del TJUE. Al respecto, SESMA SÁNCHEZ, “Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 177, 2020, pp. 171 y ss.

¹⁷ Vid., entre otras, SSTJUE de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, asunto C-106/77 y de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management, asunto C-561/19 y la confirmación de esta obligación de inaplicación aceptada y señalada por el TS, entre otras, en la 1336/2021, de 16 de noviembre, rec. 2871/2020.

¹⁸ Así ha interpretado el TS el requisito del artículo 32.6 de la LRJSP de la existencia de un pronunciamiento judicial (no necesariamente del TJUE) que declare la incompatibilidad del derecho nacional respecto del Derecho europeo a los efectos de reinterpretar la STJUE de 28 de junio de 2022, asunto C-278/22, con relación a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del derecho europeo (vid., STS de 16 de mayo de 2023, recurso 251/2020). A mi juicio, el mismo rango y exigencia debe predicarse cuando, a los efectos de habilitar una revisión de oficio de un acto firme por infracción del derecho europeo, se invoque una sentencia de un órgano jurisdiccional que haya declarado dicha disconformidad.

LGT: y si la necesidad de llegar a tal último, angosto y precario asidero no surge, acaso, de una concepción extrema y rigurosa -y un tanto automática- que se otorga en nuestro derecho al denominado acto firme y consentido, consumado por el solo hecho de no recurrir, sin mayores aditamentos ni indagaciones, los actos de la Administración en los plazos fugaces y fatales ofrecidos para su obligatoria impugnación”. En otras palabras, el TS critica de forma abierta la rigidez de nuestros mecanismos de revisión “a la hora de ofrecer a los ciudadanos una vía adecuada y amplia para restablecer el derecho infringido antes una manifestación clara y patente del derecho de la UE” y reclama la necesidad de investigar si ha existido una “verdadera voluntad libre y consciente de no recurrir” teniendo en cuenta que si el ciudadano hubiera sabido que la ley en la que el acto se ampara no se ajusta al sistema de fuentes “es posible que lo hubiera impugnado, por lo que si cambian las bases esenciales de ese consentimiento que lo presidieron, falla el fundamento mismo de la imposibilidad de recurrir debido a una firmeza tan precariamente obtenida”.

La crítica del TS a la rigidez del concepto de acto firme y consentido, de la *mal llamada firmeza administrativa*, se contrapone así a la doctrina mantenida por el Consejo de Estado quien, a los efectos de elegir entre aquella y el principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea, dictamina con un criterio más prudente y restrictivo. Al respecto, tras recordar que “si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal” (artículo 260.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea)” y que si “el Tribunal no se pronuncia sobre la eficacia temporal de su fallo, ha de entenderse que juega la eficacia ex tunc de sus propias sentencias, con la prohibición de aplicar el régimen incompatible y la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario, a no ser que aquellas limiten en el tiempo sus propios efectos en virtud de circunstancias excepcionales (Sentencias de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo, 103/88, apartado 33; de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, apartado 24; y de 12 de septiembre de 2000 Comisión/Reino Unido, C-359/97, apartado 92)”, ha formulado una importante matización: “*Pero no es posible entender, sin embargo, que esa retroactividad permita en todo caso revisar un acto firme dictado en un Estado miembro en aplicación del criterio interpretativo que el Tribunal de Justicia ha seguido para declarar la incompatibilidad con el Derecho comunitario.* En efecto, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas viene dejando en manos de los ordenamientos de los Estados miembros la decisión de si procede o no aquella revisión (así en los términos, entre otras, de la Sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, asunto C-453/00) y ha admitido incluso que el límite de la seguridad jurídica “no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías

de recurso (...). La observancia de dicho principio permite evitar que puedan ponerse indefinidamente en cuestión actos administrativos que surtan efectos jurídicos...” (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 septiembre de 2006, i-21 Germany y Arcor, asuntos C-392/04 y 422/04, apartado 51)¹⁹.

Ante esta diferencia de criterio entre TS y Consejo de Estado acerca de la elección entre la firmeza administrativa y el principio de efectividad del derecho europeo, caben algunas observaciones. Por un lado, procede recordar que si bien tanto la Administración como los órganos jurisdiccionales están obligados a inaplicar la norma nacional contraria al derecho europeo -tarea que no siempre se cumple debidamente y que encuentra además obstáculos procesales como lo revela el hecho de que el TS se haya planteado en sede casacional si es necesario agotar la vía económico administrativa cuando se plantea una infracción del derecho europeo dada la incompetencia de los órganos económico administrativos para elevar cuestiones prejudiciales²⁰-, es competencia exclusiva del TJUE cuando conoce de una controversia sobre la conformidad de una normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea determinar el alcance material y temporal de sus fallos. Y de apreciar disconformidad, como limitar sus efectos temporales significaría rebajar el cumplimiento del principio de primacía y efecto directo del derecho europeo, así como su efectividad, solo en casos excepcionales y generalmente cuando no concurren “violaciones suficientemente caracterizadas”, el TJUE ha aceptado la limitación temporal de sus pronunciamientos atendiendo a la petición de los Estados miembros de proteger la seguridad jurídica (aunque en realidad, a mi juicio, se trata más bien en muchos casos de proteger las finanzas públicas). Dado que el TJUE no tiene competencia de ejecución en el territorio de los estados miembros y no existe una regulación procesal comunitaria común sobre la implementación de los fallos del TJUE, la revisión de los actos nacionales dictados al amparo de una norma contraria al derecho europeo debe hacerse por los cauces ordinarios o extraordinarios que estén previstos en el estado miembro (principio de autonomía procedimental) garantizando en todo caso la *equivalencia* de sistemas de revisión para los actos nacionales y los dictados con infracción del derecho europeo, así como la *efectividad* del propio mecanismo revisor, evitando obstáculos que limiten o hagan excesivamente difícil la protección del derecho europeo²¹.

¹⁹ Vid., Dictamen 41/2020, de 20 de febrero, que glosa de este modo su doctrina consultiva sobre esta controvertida cuestión.

²⁰ En efecto, el TS ha declarado que resulta preciso agotar la vía económico-administrativa previa con anterioridad a acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de una concreta decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión, STS de 16 de noviembre de 2021, rec. 2871/2020.

²¹ Al respecto, entre otros, vid., NUÑEZ LOZANO, C., “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”, en VVAA, *El alcance de la invalidez de la actuación administrativa. Actas del VII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*, 2017, pp. 549 y ss.

Pues bien, en el fallo que comentamos el TS proclama vencedor al principio de efectividad al advertir también de “la necesidad de que los ordenamientos nacionales, en los remedios ofrecidos para conjurar los efectos de incumplimiento de los Tratados en sus actuaciones públicas, no supongan trabas excesivas para el establecimiento del derecho comunitario allí donde haya sido vulnerado”²². Y cita expresamente al respecto uno de los *leading cases* en esta materia, la STJUE de 13 de enero de 2004 (asunto C-453/00, Kühne&Heitz NV) en la que, a juicio del TS, si el TJUE consideró que el límite de la cosa juzgada no debía operar como límite infranqueable para la aplicación del derecho de la UE, con mayor fundamento no puede operar para casos de la “mal llamada firmeza administrativa”²³.

Y aquí radica, a mi juicio, el problema. Es harto difícil asegurar la efectividad del derecho europeo cuando cualquier instrumento de revisión de los actos firmes afectados se interpreta restrictivamente con el fin de proteger la seguridad jurídica (*legal certainty*) y la estabilidad de las relaciones (*legal peace*) entre la Administración y los ciudadanos, amén de la concurrencia de otras posibles razones (financieras o económicas en el caso de normas tributarias). La sentencia que comentamos critica la rigidez que encierra la teoría del “acto firme y consentido” en tanto que pueden resultar excesivamente angostos severos y de una “gran fugacidad” los mecanismos para su revisión. El TS llega a calificar a los plazos de los recursos administrativos obligatorios de “privilegios exorbitantes de la Administración” y asimila, en la práctica, la firmeza a una “especie de derecho fundamental de la Administración a dejar intangible el acto”.

Ciertamente, así es: los sistemas de revisión de los actos administrativos son rígidos, sometidos a plazos fugaces, a causas tasadas y a rígidos requisitos procesales. Pero, en mi opinión, desde el máximo respeto al razonamiento del Alto Tribunal, amén de contradicción que encierra la rigidez con la que en otras ocasiones ha otorgado preferencia a la firmeza administrativa para desestimar la revisión de oficio de actos tributarios firmes afectados por una declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura²⁴, entiendo que, como regla general, el ordenamiento debe proteger y hacer prevalecer la se-

²² También lo considera así COSTAGLIOLA al destacar de esta sentencia que “la superación de la consolidada doctrina sobre el acto firme y consentido es, entonces, una manera de satisfacer el principio de efectividad, cuya garantía motiva y justifica ese verdadero *overruling* de la Sala”, vid., “¡Nunc est bibendum!...”, ob.cit.

²³ Vid., FUENTETAJA PASTOR, J., “Equivalencia y efectividad en la revisión de los actos administrativos nacionales contrarios al derecho europeo”, en *Documentación Administrativa*, nº 5, 2018, pp. 93 y ss.

²⁴ Se da la circunstancia de que dos meses antes del fallo que comentamos, tres Sentencias del TS, de 18 de mayo de 2020, habían invocado la firmeza de las liquidaciones del IIVTNU para rechazar su revisión de oficio tras la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 104 y 110 del TRLRHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo.

Al respecto, algunos autores han señalado que “la seguridad jurídica nacional ha de ceder para remediar la infracción del Derecho de la Unión” y “que no se puede exigir al ciudadano que emprenda ad cautelam un peregrinaje ante las distintas instancias judiciales”, otorgando de este modo, implícitamente, una mayor relevancia a la primacía y efectividad del Derecho

guridad jurídica del acto firme porque es la mejor garantía de estabilidad y orden del sistema de relaciones entre la Administración y los ciudadanos. La invalidez de la norma no se traslada al acto si este ya es firme porque nuestro sistema jurídico otorga preferencia a la seguridad jurídica que aporta el concepto de acto “estable” frente a su validez material, máxime cuando el afectado ha tenido a su alcance la posibilidad de instar su revisión pero no lo ha hecho. Este es, de hecho, el fundamento de la interpretación que el TC atribuye al artículo 40 LOTC (al salvaguardar, con carácter general, a las “situaciones consolidadas”) y es la ratio legis de los artículos 73 LJCA, 106.4 LPAC y 19 TRLHL. Por ello el legislador no ha tipificado expresamente la invalidez de la norma como causa de nulidad del acto (art. 217 LGT y 47 LPAC), porque el ordenamiento jurídico no puede *tolerar o consentir* una indefinida provisionalidad de sus actos al amparo de posteriores pronunciamientos de invalidez de las normas de cobertura.

Por otra parte, conviene recordar que debe desecharse el recurso a la acción de nulidad de pleno derecho para combatir infracciones evidentes y notorias del acto cuando se dictó y estuvo al alcance del particular afectado su impugnación – por cauces ordinarios y en plazos razonables- para hacer valer su derecho, y que la interpretación de las causas para su anulación cuando ya es firme debe hacerse de forma restrictiva y excepcional, tanto desde el punto de vista procedimental como desde la perspectiva sustantiva referida a la identificación de una causa especialmente grave de invalidez. En términos de estabilidad y seguridad jurídica, a mi juicio, resultan equiparables un acto firme en vía administrativa y un acto confirmado por sentencia judicial y no puede obviarse, además, que el propio TJUE también tiene declarado que “la firmeza de una resolución administrativa, adquirida al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a dicha seguridad y debido a ello, el Derecho comunitario no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido dicha firmeza”²⁵. En definitiva, a mi juicio, el derecho precisa orden y estabilidad y por ello existe una necesidad jurídica de asegurar un concepto de firmeza como sinónimo de estabilidad y seguridad de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos²⁶.

Además, procede señalar que la firmeza de los actos no siempre opera en beneficio de la Administración y de sus privilegios de autotutela (presunción de validez, eficacia y ejecutividad). También comporta derechos y protege intereses de los administrados cuando, por ejemplo, se limitan las posibili-

européo frente a la seguridad jurídica, cfr. COSTAGLIOLA, F., “¡Nunc est bibendum!...”, ob.cit.

²⁵ Vid., apartado 24 de la Sentencia del TJUE de 13 de enero de 2004, asunto C-453/00, Kühn&Heitz NV.

²⁶ Al respecto vid., UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I., “El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado”, *Cuadernos de Derecho Público*, nº 28, 2006, pp. 17 y ss.

dades de rectificación de una liquidación provisional firme a través de una posterior liquidación definitiva. O cuando se conceden aplazamientos, fraccionamientos, beneficios fiscales o devoluciones de ingresos cuando devienen firmes y consentidos por la Administración, de modo que están limitadas sus posibilidades de remoción salvo que se declare su previa lesividad. O cuando los interesados defienden la validez de licencias dictadas al amparo de planes urbanísticos anulados en cuyo caso, aquellos son los primeros en defender la irrevocabilidad de la licencia otorgada, su seguridad jurídica y su confianza en el acto dictado. Quiero decir con ello que quizás la firmeza de los actos no es el concepto que deba “reconsiderarse” en supuestos como el analizado en este fallo, porque es la regla que garantiza la estabilidad y seguridad del sistema de relaciones entre la Administración y los administrados. Lo que procedería, en mi opinión, como se indica seguidamente, es flexibilizar la interpretación de las propias causas que habilitan la acción de nulidad de pleno derecho así como las que habilitan otros sistemas de revisión (singularmente, las que legitiman la revocación y el recurso extraordinario de revisión) y todo ello en un contexto en el que el principio de buena administración se aplique de forma íntegra y real. Y no se ajusta a este principio el que la Administración, a sabiendas de conocer que se instruye un recurso por incumplimiento contra nuestra normativa nacional, prosiga sus actuaciones ocultando e ignorado este riesgo de invalidez.

Por otro lado, debe advertirse que esta tensión entre seguridad jurídica y efectividad del derecho europeo no es exclusiva de nuestro país. Ciertamente el TJUE ha venido apostando fuertemente por la necesidad de revisar actos (e incluso sentencias) que contrarían el derecho de la Unión Europea. El TJUE se ha enfrentado en muchas ocasiones al examen de los sistemas de revisión nacionales a fin de ponderar si permiten o no asegurar la efectividad del derecho europeo cuando los estados miembros esgrimen razones de seguridad, plazos de prescripción e intereses económicos para recortar la expansividad retroactiva de muchos pronunciamientos del TJUE. A este respecto, ha contemplado limitaciones al principio de efectividad al señalar que “han de tenerse en cuenta, en su caso, los principios básicos del sistema judicial nacional de que se trate, como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (STJUE de 6 de octubre de 2015, asunto C-120/04). Y muy recientemente ha señalado que “el principio de efectividad debe interpretarse, en relación con el principio de cooperación leal, en el sentido de que no se opone a que una normativa de un Estado miembro fije, so pena de caducidad, un plazo para presentar las solicitudes de devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho de la Unión que tiene una duración de aproximadamente un año y empieza a correr en el momento de la entrada en vigor de dicha normativa destinada a remediar la vulneración de ese Derecho” (STJUE de 14 de octubre de 2020, asunto C-677/19). Si un año desde la publicación de la norma que infringe el derecho europeo es considerado un plazo razonable de caducidad para atender las solicitudes de devolución de

impuestos, el de cuatro años que reconoce nuestra normativa se revela como más garantista del principio de efectividad. La cuestión es que, ciertamente, mediando un acto administrativo firme de liquidación, sus plazos de impugnación son notoriamente más breves y fugaces, y que esta diferencia de plazos de revisión de autoliquidaciones (4 años) y liquidaciones (1 mes), a juicio del TC, no supone una quiebra del principio de igualdad (ATC 116/2019, de 15 de octubre)²⁷.

De hecho, es evidente que la rigidez y excepcionalidad de los sistemas de revisión de los actos firmes en nuestro país ha propiciado el recurso a la llamada tutela secundaria o resarcitoria, esto es, al régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracciones del derecho europeo (art. 32 LRJSP), una vía tan llena de obstáculos que fue cuestionada por la Comisión Europea por infringir los principios de equivalencia y de efectividad dando lugar a la STJUE del 28 de junio de 2022, asunto C-278/20 que ha estimado parcialmente el recurso de incumplimiento con relación al artículo 32, apartados 3 y 6, y artículo 34, apartado 1 de LRJSP por vulneración del principio de efectividad. En este fallo el TJUE ha declarado contrario a dicho principio, entre otros, el requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnabile. Además, el TJUE recuerda que “sería contrario al principio de efectividad obligar a los perjudicados a ejercitar sistemáticamente todas las acciones de que dispongan, aunque ello les ocasione dificultades excesivas o no pueda exigírseles razonablemente que las ejerciten” (apartado 123 de la sentencia). Ciertamente, el TJUE no se opone al requisito de la previa impugnación de la actuación administrativa que ocasionó el daño, exigencia que el TJUE ha legitimado en otras ocasiones al señalar que “la admisibilidad de un recurso de responsabilidad extracontractual de la Comunidad puede someterse al agotamiento de las vías de recurso internas abiertas para obtener la anulación de la medida nacional origen del perjuicio siempre que estas vías de recurso nacionales conduzcan a la reparación del daño alegado”²⁸, pero ha

²⁷ En este Auto el TC inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad elevada por el JCA nº2 de Alicante que invocaba la quiebra del principio de igualdad con relación al pago de la plusvalía afectada por la STC 59/2017 según se hubiera satisfecho el gravamen mediante autoliquidación o liquidación. El TC inadmite la cuestión esgrimiendo, de un lado, razones formales porque en el trámite de audiencia solamente se invocó el principio de igualdad y, sin embargo, en el auto judicial que elevó la cuestión se alegó adicionalmente el principio de capacidad económica y, de otro, porque la existencia de distintos regímenes de gestión tributaria no implicaba una afectación al referido principio de igualdad.

²⁸ Vid., entre otras, SSTJUE de 13 de marzo de 2007 (*Test Claimants in de Thin Cap Group Litigation*, C-524/02, y de 24 de marzo de 2009 (*Danske Slagerier*, C-445/06). En esta última, el TJUE señaló expresamente que “la aplicación de una norma nacional (el parágrafo 839.

considerado contrario al principio de efectividad que la legislación española no haya previsto una excepción para los casos de leyes autoaplicativas u omisiones legislativas en las que no existe una actuación administrativa impugnada. Al respecto, a falta de una adaptación de la legislación española a este fallo, el TS ya la ha interpretado señalando (1) que “en principio podría afirmarse que, a los efectos del nacimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, bastaría el pronunciamiento de un tribunal nacional... sin que sea precisa la intervención del TJUE”, pero que debe ser el Tribunal Supremo, por elementales razones de seguridad jurídica, quien declare la vulneración del Derecho de la Unión y debe hacerlo, además, en un recurso casacional que de respuesta de forma directa e inequívoca a la incompatibilidad de una norma nacional con rango de ley con el Derecho de la Unión y (2) que, en todo caso, deben concurrir los requisitos señalados por el TJUE para apreciar el derecho de a indemnización por infracción del derecho europeo, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y, por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas²⁹.

En definitiva, asegurar la efectividad del derecho europeo –de un pronunciamiento del TJUE que acredita una infracción manifiesta del derecho europeo– puede ser un motivo suficiente para examinar la acción de nulidad de pleno derecho dirigida contra un acto firme y consentido pero, a mi juicio, no se trata de tanto de *rebajar* la protección del acto firme o del concepto de firmeza para habilitar su anulación, sino de identificar *generosamente o examinar, acaso con mayor flexibilidad*, si concurre una causa lo suficientemente grave y manifiesta del derecho europeo que resulte incardinable en alguna de las causas legalmente establecidas en nuestro ordenamiento para declarar su invalidez.

III del Código Civil alemán) que establece que un particular no puede obtener la reparación de un perjuicio que no ha evitado, deliberada o negligentemente, ejerciendo una acción judicial, siempre y cuando el ejercicio de dicha acción judicial sea razonablemente exigible al perjudicado” no resultaba contrario al principio de efectividad. Y en la misma línea, en otras ocasiones, el TJUE ha señalado que el Derecho de la Unión Europea “no se opone a una normativa nacional (búlgara) que supedita el derecho de los particulares a obtener una indemnización a la anulación previa del acto que originó el daño, siempre que este requisito sea razonablemente exigible a la persona perjudicada” (Sentencia de 4 de octubre de 2018, *Kantarev*, C-571/16).

²⁹ Vid., STS de 16 de mayo de 2023, rec. 251/2020. En este fallo, referido a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la UE con relación al régimen de tributación (discriminatorio) en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los fondos de inversión extranjeros, declarado contrario al derecho europeo por distintos pronunciamientos de órganos jurisdiccionales nacionales, el TS falla finalmente desestimando la responsabilidad patrimonial del Estado porque no se acreditó una infracción suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión.

2.3. La discriminación de trato fiscal (europea) como causa de nulidad de la liquidación por infracción del derecho a la igualdad del artículo 14 CE

En el caso aquí examinado, la infracción especialmente grave y lesiva del derecho de la Unión Europea apreciada por el TJUE lo fue por discriminación fiscal entre residentes y no residentes en tanto en cuanto esa diferencia de tributación no respetaba el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Esta causa y motivo, se reconduce y subsume por el TS en la lesión de un derecho susceptible de amparo constitucional (art. 217.1.a) LGT), en particular, en el derecho a la igualdad (art. 14 CE). Expresamente el TS señala que la diferencia de trato fiscal que apreció el TJUE entre las donaciones y las sucesiones de los donatarios y herederos residentes en España y las de los no residentes “*es, al tiempo, una infracción del artículo 14 CE y por tanto, la lesión del contenido esencial de un derecho fundamental, susceptible de provocar la nulidad de pleno derecho de la liquidación, el de igualdad y no discriminación*”.

También en este punto han discrepado TS y Consejo de Estado porque el alto órgano consultivo, al dictaminar preceptivamente los expedientes de revisión de oficio de las liquidaciones tributarias de herederos no residentes señaló que “no se aprecia en este caso que se haya producido una vulneración del artículo 14 de la Constitución. En primer lugar, debe señalarse que la diferencia de trato establecida en la legislación española reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones fue declarada contraria al Derecho de la Unión Europea por suponer una restricción a la libre circulación de capitales, en cuanto libertad económica, no por vulnerar el derecho fundamental a la igualdad. Y, por otro lado, la interesada “no ha acreditado -al igual que sucedía en los casos examinados en los mencionados dictámenes- circunstancia alguna que apunte a una quiebra del principio de igualdad en la práctica de las actuaciones tributarias descritas que haya supuesto una distinta aplicación de las normas para contribuyentes que se encontraban en idéntica situación”³⁰.

La primera observación que merece esta controversia es que al asimilar el TS la discriminación fiscal europea proscrita en el artículo 63 TFUE a la lesión del derecho a la igualdad del artículo 14 CE, aproxima el principio de no discriminación, que goza de rango de libertad básica, pero con rango “derecho fundamental europeo” en el artículo 21.2 de la CEDF al principio y derecho de igualdad del artículo 14 CE, no a la “igualdad tributaria” del artículo 31 CE.

Desde la perspectiva europea, aunque la fiscalidad directa sea competencia de los estados miembros, en varias ocasiones el TJUE ha analizado el cumplimiento del principio de no discriminación referido a las diferencias de tributa-

³⁰ Vid., Dictamen 41/2020, de 20 de febrero.

ción de las herencias y donaciones basadas en la residencia fiscal admitiendo, en primer lugar, que las operaciones por medio de las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras su fallecimiento, constituyen “movimientos de capitales” a efectos de la libertad de circulación. Y, en segundo lugar, proclamando que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distinga entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, “es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general”³¹. Se trata de una jurisprudencia consolidada hasta el punto de que su desconocimiento ha sido calificado como “violación suficientemente caracterizada” a los efectos de apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador ya no solo por las diferencias de tributación entre herederos residentes y no residentes europeos, sino también respecto de los no residentes “extraeuropeos”³².

Desde nuestra perspectiva constitucional es cierto que también el TC ha declarado la inconstitucionalidad de regulaciones autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que marginaban de la aplicación de reducciones fiscales a los no residentes en una determinada CCAA, apreciando una quiebra injustificada del principio de igualdad tributaria ante la Ley y considerando además que “ni la autonomía financiera ni el uso del tributo para la realización de políticas extrafiscales les habilitan a introducir beneficios fiscales que desconozcan el principio de igualdad ante la ley, en este caso, ante la ley tributaria” (por todas, SSTC 52/2018, de 10 de mayo y 60/2018, de 4 de junio).

Sin embargo, lo que sorprende del fallo que ahora analizamos, es que el TS encaje la discriminación proscrita en el artículo 63 TFUE en la lesión del principio de igualdad del artículo 14 CE y no en la igualdad tributaria del artículo 31 CE que, sustraída a la vía de amparo al negarse su carácter de derecho fundamental, resulta inhábil para habilitar la anulación de un acto firme. Ciertamente el principio de igualdad del artículo 14 CE constituye una norma abierta de tal fuerza expansiva que, como es sabido, ha obligado a nuestro TC a practicar una postura claramente restrictiva al tiempo de examinar, en vía de amparo, las infracciones de la igualdad tributaria reconduciéndolas -con un criterio complejo e indeterminado- a infracciones de la igualdad mencionada en el artículo 31 CE y, muchas veces, en relación con el principio de capacidad económica en cuanto medida de la igualdad fiscal. Como ha señalado el Profesor RODRÍGUEZ BEREIJO, una opinión particularmente cualificada en esta cuestión³³, “la exclusión de la igualdad tributaria, y su correlato el principio de

³¹ Vid., entre otras, STJUE Aarens Sikken, de 11 de septiembre de 2008, asunto C-43/2007.

³² Vid., entre otras, STS de 21 de marzo de 2018, rec. 2893/2016.

³³ Vid., A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio jurisprudencial (igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, 2011, p. 17.

capacidad económica, de la tutela reforzada mediante el recurso, extraordinario y sumario, de amparo constitucional ha respondido, desde el primer momento, más a razones de oportunidad en su «política» jurisdiccional —evitar el desbordamiento de este recurso creado por la Constitución de 1978 y la segura avalancha de reclamaciones por posibles vulneraciones de los principios constitucionales de justicia tributaria (capacidad económica, igualdad tributaria, progresividad y no confiscatoriedad) cuya defensa y protección ha de buscarse a través de otros cauces procesales que la Constitución prevé, como el recurso de inconstitucionalidad o la cuestión de inconstitucionalidad— que a una argumentada reflexión sobre el significado del principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE y su relación con el principio general de igualdad ante la ley del art. 14 CE”. Como consecuencia de esta práctica, “el resultado ha sido una mayor debilidad de la tutela constitucional de los derechos del contribuyente frente a las vulneraciones de la capacidad económica o de la igualdad tributaria atribuidas al legislador o a actos (acciones u omisiones) de los órganos de la Administración en aplicación de las leyes tributarias”. De hecho, reconoce que “la doctrina ha reprochado al Tribunal Constitucional la ausencia de una argumentación sólidamente construida sobre el alcance y significación de la igualdad tributaria (y del concepto de capacidad económica, en tanto medida de la igualdad) dentro del principio general de igualdad ante la ley como premisa a la aplicación de los criterios de admisión del recurso de amparo en materia tributaria”.

Pues bien, precisamente porque el TC ha procurado reconducir las infracciones de la igualdad tributaria al artículo 31 CE y no al artículo 14 CE para evitar recursos de amparo, sorprende que el TS haya adscrito, la desigualdad fiscal prohibida en términos europeos del artículo 63 TFUE al artículo 14 de la CE en vez de a la “igualdad tributaria” singularizada y especial del artículo 31 CE, sin especial referencia a la doctrina del TC sobre el principio de igualdad tributaria. Seguramente otras circunstancias concurrentes del caso (como el acreditado incumplimiento del *principio de buena administración*³⁴) han pro-

³⁴ Aunque no ha sido causa determinante de la anulación de la liquidación del ISD aquí controvertida, el TS utiliza como argumento *obiter dicta* la “mala fe” de la Administración tributaria que, a sabiendas del emplazamiento de nuestro país en el proceso por incumplimiento, prosiguió aplicando el régimen de obligación real de tributación posteriormente declarado contraria al derecho de la Unión Europea. El Alto Tribunal echó en falta, incluso, que la Administración no hubiera advertido de este proceso al heredero no residente porque “no se dio traslado de los contenidos de la demanda de la Comisión ni se informó cumplidamente ni se suspendió el procedimiento liquidatorio del ISD... a la espera de la resolución del TJUE”. Con todo, el TS hace especial hincapié en este fallo, siguiendo la línea de los dos últimos años, en el “principio de buena administración” (al respecto, por todos, Vid., D. MARÍN-BARNUEVO FABO “El principio de una buena administración en materia tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, númº 186, 2020, págs. 15 y ss., e I. MERINO JARA, “El derecho a una buena administración en materia tributaria” en VVAA., *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario* / coord. por José Manuel Almuñá Cid, Isaac Merino Jara, Juan Ignacio Ugartemendía Eceizabarrena, 2018, pp. 351 y ss.) en el sentido de apuntar que dicho principio “así como los del art. 103 CE pueden imponer a la Administración el deber

piciado una interpretación de la igualdad fiscal aquí infringida que permitiera alcanzar la justicia material subyacente. Pero también es obvio el potencial expansivo de este pronunciamiento, no solo por incitar al recurso de amparo ante desigualdades fiscales de “perfil europeo”, amén de nacionales, sino por habilitar que las desigualdades fiscales “nacionales” -que no son pocas ni menores en algunos tributos- que puedan también reconducirse al artículo 14 CE y con ello se produzca un incremento notable de las acciones de nulidad de pleno derecho. La trascendencia desde el punto de vista del empleo de un mecanismo especial de revisión de actos firmes a partir de este fallo es pues, muy notoria.

En todo caso, siendo evidente que este pronunciamiento del TS flexibiliza la interpretación de la causa de nulidad del artículo 217.1.a) LGT, lo que no ampara como postulado general es que cualquier infracción del derecho europeo pueda calificarse como lesión de un derecho fundamental, ni que cualquier infracción de un derecho fundamental europeo sea reconducible a una infracción de un derecho o libertad susceptible de protección en amparo constitucional, ni que las infracciones de derecho europeo sean, por sí mismas, causa de nulidad radical de actos. En consecuencia, si la infracción del derecho europeo hubiera sido otra (por ejemplo, por incorrecta o retardada trasposición de una

de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del artículo 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto”. En este punto, no le falta razón al TS que bien podía la Administración tributaria, en el año 2014, una vez que el TJUE declaró el incumplimiento del régimen fiscal sucesorio de los no residentes, haber revocado la liquidación girada en el año 2012. Es obvio, sin embargo, que la Administración tenía poderosas razones para descartar esta opción. Para empezar, debería haberlo hecho no solo con este contribuyente sino con todos los no residentes -incluso con los extracomunitarios- que se hubieran encontrado en la misma situación y que, atendidos los años que duró el proceso judicial comunitario, no serían pocos ni (en muchos casos) “pobres” en términos de capacidad económica y cuota tributaria. Además, reconocer la posibilidad de que una STJUE pudiera esgrimirse como causa de revocación, quizás al amparo de la referida a “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado” abriría una interpretación expansiva del cauce revocatorio que evidentemente la Administración no quería iniciar (a favor de esta vía revocatoria para recuperar lo ingresado al amparo de un acto firme afectado por una ilegalidad sobrevenida de origen comunitario vid., entre otros, GARCÍA PRATS, “Los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la UE y la restitución de lo ingresado”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 364, 2013, pp. 5 y ss. En la misma línea vid., CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M. y ORDOÑEZ SOLÍS, D., “Anulación e indemnización en el derecho tributario español de actos firmes contrarios al derecho de la Unión Europea”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, nº 2, 2016, pp. 31 y s.). Con carácter general, tanto la Administración como los tribunales siempre han defendido que la invalidez de la norma no es causa de revocación, sino porque a partir de esa interpretación también habría que asumir (principio de equivalencia) que las declaraciones de inconstitucionalidad fueran causa idónea de revocación de actos tributarios firmes, lo cual debe descartarse como opción legal porque corresponde a los órganos jurisdiccionales fijar el alcance temporal y material de sus pronunciamientos anulatorios sin que el legislador pueda interferir tipificando como causa revocatoria la invalidez de la norma de cobertura.

Directiva) no sería fácil justificar la revisión de oficio del acto afectado, ni siquiera invocando la necesidad de asegurar la efectividad del derecho europeo y ello simplemente porque no tendría encaje en ninguna de las causas de nulidad del artículo 217 LGT. Tampoco creo posible la equiparación, por ejemplo, del censo de derechos fundamentales de la CEDF a los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional a los efectos de habilitar, en todo caso, la acción de nulidad. Así, por ejemplo, el principio de buena administración del artículo 41 CE (que nuestra Constitución ampara en el marco del artículo 103 CE) no parece que pueda legitimar la revisión de oficio de un acto tributario firme por este motivo porque difícilmente encajaría en alguna de las causas del artículo 217 LGT, salvo casos de ausencia total y absoluta de procedimiento. Como han señalado otros autores, solo la vulneración de los derechos y libertades recogidos en la Carta Europea de Derechos Fundamentales que se correspondan con los susceptibles de amparo constitucional en nuestro derecho podrían ser calificadas como causa de nulidad de pleno derecho³⁵. En cada caso habrá que conciliar la dimensión europea del derecho infringido con la configuración nacional del mismo a los efectos de esgrimir su lesión como causa de invalidez radical de un acto firme.

III. LA SENTENCIA DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2022, REC. 5539/2020: LA REVISIÓN DE OFICIO DE ACTOS RECAUDATORIOS DOTADOS DE “DOBLE CAPA DE FIRMEZA”

En este caso, la cuestión casacional admitida a trámite era “*determinar si la administración está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declara(se) que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de liquidación*”. Asimismo, se debía “*precisar si el contribuyente puede hacer valer la contravención con el Derecho de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si debe tener alguna influencia la circunstancia de que, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revocación de la liquidación y se hubiera obtenido una resolución desestimatoria, finalmente, firme y consentida por el contribuyente*”.

Los hechos del litigio venían referidos a una liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de un ciudadano extracomunitario no residente (argen-

³⁵ Vid., FUENTETAJA PASTOR, J., “Equivalencia y efectividad...”, ob.cit. y ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La tutela de los derechos fundamentales de la Unión Europea por el Tribunal Constitucional*, INAP, 2015, p. 115.

tino) a quien se le había girado una liquidación por importe de 161.848,75 euros, que no fue recurrida ni en vía de reposición ni en vía económico administrativa, quedando firme. Con posterioridad, se dictó y notificó la providencia de apremio que tampoco fue recurrida, quedando igualmente firme y se concedió un aplazamiento con garantía hipotecaria sobre un local del obligado tributario. Conocida la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-172/12 que declaró contraria al Derecho de la UE la norma española de tributación de los no residentes, el obligado tributario instó primero la nulidad de pleno derecho de la liquidación, nulidad que fue inadmitida y, finalmente, la nulidad de pleno derecho del acto recaudatorio (enajenación del inmueble hipotecado mediante subasta) que es el objeto del litigio de la referida sentencia y que el TS estima.

Pues bien, en este fallo el TS, pese a la firme oposición del Abogado del Estado que invocó la pasividad del obligado tributario que no se opuso a la “doble capa de firmeza” de los actos controvertidos, se reafirma en su pronunciamiento de 16 de julio de 2020 (y en las subsiguientes de 19 de noviembre y 30 de noviembre del mismo año y de 6 de abril de 2022) declarando la nulidad radical del acto controvertido porque, en aras de asegurar la efectividad del Derecho de la Unión Europea, la diferencia de trato entre residentes y no residentes en el ámbito del ISD es “una infracción del artículo 14 CE y comporta, por tanto, la lesión del contenido esencial de un derecho fundamental, susceptible de provocar la nulidad de pleno derecho de la liquidación, el de igualdad y no discriminación”. Pero además, el TS da un paso más al señalar que “la Administración no está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad, a la adquisición de la firmeza el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación”. Esto es, proclama que la Administración debió de abstenerse de proseguir con la ejecución de una liquidación tributaria firme afectada por esta invalidez sobrevenida derivada del pronunciamiento del TJUE y debió declarar la nulidad de pleno derecho instada por el obligado tributario “pues así lo exigen el principio de efectividad del ordenamiento de la Unión” y el principio de buena administración que impone el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE. A mi juicio, la exigencia de que la Administración se inhiba de proseguir la ejecución de una liquidación tributaria firme cuando sabe de su invalidez material subyacente por infracción del derecho europeo, así como la exigencia de que la Administración acceda a la revisión de oficio cuando, en aras de asegurar la efectividad de un pronunciamiento del TJUE, concurre además una infracción manifiesta y grave del Derecho de la UE subsumible en una causa de nulidad de pleno derecho, son dos avances muy significativos en pro del deber -no solo la posibilidad- de ejercitar las potestades de revisión de actos firmes.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

La relevancia de esta jurisprudencia, que amplía significativamente la efectividad de una Sentencia del TJUE vinculada a una acción de nulidad de pleno derecho de actos firmes frente a la seguridad jurídica, es muy significativa³⁶.

En primer lugar, el TS se aparta en estos fallos de otros pronunciamientos y de la doctrina consultiva que viene rechazando, con distintos argumentos, que las infracciones del derecho europeo (así como las de inconstitucionalidad) sean causas (automáticas y/o autónomas) de la nulidad de pleno derecho de los actos firmes dictados al amparo de una norma contraria a aquel, salvo que implícita o intrínsecamente incurran en alguna causa de nulidad legalmente tasada³⁷.

En segundo lugar, porque partiendo de la rigidez de nuestro sistema de medios impugnatorios para ofrecer a los ciudadanos una vía adecuada y amplia para salvaguardar el Derecho europeo, el TS invoca precisamente como fundamento de la revisión de oficio de un acto firme la necesidad de asegurar el principio de efectividad de un pronunciamiento del TJUE. Y ello, aunque el TJUE haya admitido en ocasiones, en aras de la protección de la seguridad jurídica, una limitación razonable de los plazos fijados por los estados miembros para reconsiderar los actos firmes así como una limitación de las posibilidades de revisión por agotamiento de las vías de recurso.

³⁶ También ha destacado la innovación y extraordinaria importancia de este pronunciamiento vid., COSGAGLIOLA, F., “¡Nunc est bibendum!”...A propósito de la única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad en materia de revisión de actos firmes nulos de pleno derecho”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 212, 2021 y GARCÍA MORENO, V.A., “La vulneración del derecho comunitario sí que puede ser causa de nulidad de liquidaciones consentidas y firmes”, *Carta Tributaria*, nº 68, 2020.

³⁷ La jurisprudencia del TS ha rechazado indirectamente, al desestimar pretensiones de responsabilidad patrimonial por infracciones de derecho comunitario, que las mismas constituyan causas autónomas o automáticas para sostener la nulidad de pleno derecho de actos firmes dictados en contra del Derecho de la Unión Europea acudiendo, generalmente, a la ausencia de acreditación de una “violación suficientemente caracterizada”. Al respecto vid., entre otras, SSTS de 12 de abril de 2012, rec., 5216/2006, de 3 de febrero de 2015, rec. 43/2013, de 17 de noviembre de 2016, rec. 196/2015 y de 20 de febrero de 2017, rec. 184/2015.

Y con relación a la doctrina consultiva, el Consejo de Estado viene reiterando, desde tempranamente, como premisa general que “la mera aplicación de un precepto luego declarado inconstitucional, en este caso contrario al Derecho comunitario, no supone necesariamente la concurrencia de alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 217 de la Ley General Tributaria. En el presente supuesto, la entidad reclamante no ha acreditado la concurrencia de circunstancias especiales que apunten a alguna de las causas de nulidad de pleno derecho tasadas legalmente, por lo que no cabe, con base en ellas, declarar la nulidad del acuerdo de liquidación” (Dictamen núm. 1.495/2006). Así lo ha recogido también en su Memoria elevada al Gobierno en el año 2006 y en el Informe sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español (de 14 de febrero de 2008, punto I, apartado 2.2.b)). Sobre esta cuestión, desde la perspectiva de la invalidez de las liquidaciones tributarias -acto tributario por excelencia- me he ocupado en SESMA SÁNCHEZ, *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, 2017, pp. 261 y ss.

En tercer lugar, porque reconsidera el concepto de “firmeza administrativa” criticando la “concepción extrema, rigurosa -y un tanto automática- al acto firme y consentido, consumado por el sólo hecho de no recurrir, sin mayores aditamentos ni indagaciones (...) en los plazos fugaces y fatales ofrecidos para su obligatoria impugnación”. Y, para ello, sin prescindir del deber de proteger la seguridad jurídica implícito en firmeza de los actos, sea administrativa o jurisdiccional, el TS acude a una interpretación más “generosa” o “flexible” de la causa de nulidad del artículo 217.1.a) LGT, referida a la infracción de un derecho fundamental cuando están en juego discriminaciones fiscales contrarias al Derecho de la Unión Europea.

En cuarto lugar, porque asimila la discriminación fiscal contraria al derecho europeo apreciada por el TJUE (art. 63 TFUE) a la infracción del derecho a la igualdad del art. 14 CE (no a la del artículo 31 CE) a los efectos de encajar (confusamente, a mi juicio, en la sentencia) alguna causa que habilite “formalmente” la nulidad de pleno derecho (artículo 217.1.a) LGT) lo cual supone en sí mismo una interpretación flexible y generosa de esta en comparación con la jurisprudencia constitucional (más restrictiva) que reconduce las infracciones del principio de igualdad en materia tributaria al artículo 31 CE alejándolas de su protección por la vía de amparo³⁸.

Esta doctrina casacional abre nuevas posibilidades de revisión de los actos firmes dictados al amparo de normas contrarias al derecho de la Unión Europea -y previsiblemente, con el tiempo, también para las infracciones de inconstitucionalidad - frente a la difícil alternativa de acudir a otros mecanismos (revocación, recurso extraordinario de revisión, devolución de ingresos indebidos) o al ejercicio subsidiario de la responsabilidad patrimonial del estado legislador (art. 32 LRJSP). Ofrece además alguna otra ventaja. *A priori* la acción de nulidad del artículo 217 LGT, si bien exige una tramitación procedimental cualificada (el dictamen preceptivo del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente), habilita un plazo más amplio de revisión de los actos firmes puesto que su plazo de ejercicio no está sometido a prescripción. Además, la acción de nulidad no precisa de impugnación previa alguna del acto ni, por tanto, tampoco exige que el afectado hubiera reaccionado en su momento contra la liquidación haciendo valer una “violación suficientemente caracterizada” del derecho europeo. Y, a mi juicio, dado el carácter subsidiario de la tutela resarcitoria o indemnizatoria, debe instarse primeramente la revisión de oficio antes de acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador

³⁸ De hecho, con esta interpretación más generosa de las infracciones de derechos fundamentales de “perfil comunitario” se pone en evidencia de nuevo la diferencia de trato que existe entre las infracciones de inconstitucionalidad y las del derecho europeo. Como ejemplo, baste señalar que el TS ha descartado la concurrencia de causa alguna de nulidad de las liquidaciones del IIVTNU afectadas por la primera declaración de inconstitucionalidad del art. 104 y 107 del TRLHL (por todas, STC 59/2017, de 11 de mayo) antes de declarar su inconstitucionalidad definitiva. Al respecto vid., entre otras, Vid., entre otras, SSTs de 18 de mayo de 2020 (rec.1665/2019, rec.2596/2019 y rec.1068/2019)

por infracción de derecho europeo. Además, y no es un dato menor, habilita a los propios órganos jurisdiccionales a declarar ellos mismos la nulidad del acto sin necesidad de ordenar la retroacción para que se tramite el procedimiento revisor.

No obstante, también creo que este pronunciamiento del TS contiene importantes precisiones y matices que impiden afirmar, como tesis general, que cualquier infracción del derecho europeo apreciada por una STJUE sea causa hábil para instar la revisión de oficio o la acción de nulidad de pleno derecho de un acto firme dictado en contra del derecho de la Unión Europea. En aras de la seguridad jurídica, resulta necesario en todo caso que no exista duda alguna de la infracción del Derecho de la Unión Europea (lo cual exige, en mi opinión, que exista un pronunciamiento expreso del TJUE o del TS indubitado) y que dicha infracción sea manifiesta, patente y reconducible a una infracción de derecho fundamental en nuestro ordenamiento.

En definitiva, bienvenida sea esta jurisprudencia del TS que avanza en una interpretación más flexible de las causas de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, en particular de la referida a la lesión del derecho fundamental a la igualdad tributaria adscribiéndola al artículo 14 CE y no al artículo 31 CE. Y que lo hace, además, con el objetivo de asegurar la efectividad de un pronunciamiento del TJUE que ha declarado una infracción manifiesta del derecho europeo de una norma nacional tomando en consideración otras circunstancias como la (mala o impropia) actuación de la Administración o la dificultad del interesado para conocer las dudas de disconformidad con el derecho europeo de la normativa que se le aplicó. Con estos fallos el TS también se alinea con algún otro pronunciamiento europeo que, si bien respeta a los ordenamientos internos y sus opciones de seguridad jurídica en tanto que impiden la revisión de actos internos aunque sean contrarios al derecho europeo solo en casos excepcionales y dentro de plazos limitados de prescripción, también admite que la “conurrencia de circunstancias particulares” puede determinar la obligación de los estados miembros de revisar actos nacionales firmes cuya ilegalidad europea es clara y manifiesta (STJUE de 4 de octubre de 2012, Byankov, asunto C-249/11)³⁹.

³⁹ Ahora bien, como ha señalado NUÑEZ LOZANO, la obligación de tramitar la revisión de actos firmes dictados al amparo de normas contrarias al derecho europeo que se deduce del citado pronunciamiento se establece como “sanción” o “castigo” al estado miembro por haber omitido el planteamiento de una cuestión prejudicial porque la conclusión generalizada que se extrae de la jurisprudencia europea es que “el derecho comunitario no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza”, cfr. “La eficacia de las sentencias...”, ob.cit., pp. 580 y ss.