

PRESTACIONES MATERNIDAD Y PATERNIDAD. PROCEDIMIENTO PARA EL RECONOCIMIENTO DE LA EXENCIÓN Y EFECTOS DEL DECRETO-LEY 27/2018, DE 28 DE DICIEMBRE.

La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (sentencia 1462/2018) fija como doctrina legal que “Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Por otra parte, el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, ha modificado la redacción de la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, para contemplar expresamente la exención de:

- Las prestaciones por maternidad o paternidad percibidas del régimen público de la Seguridad Social.
- Las prestaciones por maternidad o paternidad percibidas de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por estos conceptos.
- La retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, por los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir prestación de maternidad o paternidad, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.

Para la aplicación de esta exención pueden distinguirse los siguientes supuestos:

1.- Prestaciones/retribuciones percibidas durante el año 2018:

Los datos fiscales ya incluyen tales prestaciones/retribuciones como rentas exentas y las retenciones soportadas como plenamente deducibles.

2.- Solicitudes relativas a prestaciones/retribuciones percibidas en los años 2014, 2015, 2016 y 2017:

Los contribuyentes pueden solicitar la rectificación de las declaraciones de IRPF en las que hubiesen incluido tales rentas.

Conforme al artículo 66 LGT prescribe a los 4 años el derecho a solicitar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos considerándose interrumpida la prescripción por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

3.- Solicitudes previamente presentadas (antes de la Sentencia del Tribunal Supremo) pendientes de resolución de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa:

No es precisa presentación de solicitud adicional alguna. Se produce la estimación en la medida en que con la presentación de la solicitud se produjo la interrupción de la prescripción.

Aunque el silencio sea negativo (artículos 225 y 240 LGT) y puedan los interesados recurrir dicho silencio, dado que la Administración está obligada a dictar resolución expresa y se ha producido la interrupción de la prescripción con la presentación de la solicitud, no es necesaria ninguna actividad más por parte de los interesados.

4.- Solicitudes presentadas, desestimadas en vía administrativa y pendientes de sentencia judicial:

No se está planteando ningún problema en la medida en que la Abogacía del Estado personada en los distintos procedimientos judiciales se está allanando a las pretensiones de la parte actora.

5.- Solicitudes desestimadas expresamente antes de la sentencia del TS:

5.1.- Solicitudes desestimadas y no recurridas en reposición o vía económico-administrativa:

La falta de impugnación en tiempo y forma del acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación hace que se convierta en un acto firme y consentido y, por tanto, no se puede volver a solicitar la rectificación de la autoliquidación ni a recurrirlo. Dicha desestimación causa estado en vía administrativa y es necesario reaccionar contra ella por los medios legalmente previstos (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa).

El recurso de reposición es facultativo y una vez interpuesto y desestimado, es necesario interponer reclamación económico-administrativa para poder, en su caso, recurrir a la vía judicial puesto que, conforme al artículo 28 ley 29/1998:

“No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma”.

5.2.- Solicitudes desestimadas con resolución firme desestimatoria de recurso de reposición:

Conforme al artículo 222 LGT si se interpone reposición no cabe promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio. Si se interponen a la vez, se declara inadmisibile el segundo (art. 21 RD 520/2005, de 13 de mayo).

“Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso” (artículo 225.6 LGT).

Si no se ha interpuesto reclamación económico-administrativa en el plazo de 1 mes desde el día siguiente a la notificación del acto impugnado (art. 235 LGT) la

resolución administrativa deviene firme. En efecto, al amparo del artículo 239.4 LGT:

“4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.

b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.

...

f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada”.

5.3.- Solicitudes desestimadas con resolución firme desestimatoria de reclamación económico-administrativa:

En materia de reclamaciones económico-administrativas, el artículo 234.4 LGT dispone que la notificación de la resolución debe indicar si el acto o resolución es o no definitivo en vía administrativa y, en su caso, los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin que ello impida que puedan ejercitar cualquier otro recurso que estimen pertinente.

De esta forma los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales que pongan fin a la vía económico-administrativa son susceptibles de recurso contencioso administrativo (art. 249 LGT) ante los TSJ ex artículo 10 y 25 ley 29/98. Si no se presenta recurso en vía jurisdiccional en el plazo de dos meses desde la notificación expresa de su desestimación, el acto adquiere firmeza procediendo la inadmisión del recurso judicial. Ello es aplicación directa de lo dispuesto en el artículo 69 en relación con el art. 28 ley 29/98.

En caso de falta de resolución expresa del TEAR, se mantiene indefinidamente abierto el plazo para recurrir en vía judicial, lo que tampoco va a ser necesario, dado que, a día de hoy, las reclamaciones pendientes en vía económico-administrativa van a ser igualmente estimadas.

No siendo posible utilizar la vía de los recursos ordinarios, es preciso analizar la posibilidad de revisar de oficio los actos que han causado firmeza en vía administrativa:

6) Los límites generales a la revisión de actos y actuaciones de aplicación de los tributos se contemplan en el artículo 213 LGT en los siguientes términos:

“Artículo 213. Medios de revisión

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de

sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley.

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta Ley.

3. Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas”.

7.- Posibilidad de revisión de oficio de las resoluciones desestimatorias firmes.

Los mecanismos posibles serían la nulidad de pleno derecho o la revocación previstos en los artículos 217 y 219 LGT.

7.1 Nulidad:

La jurisprudencia ha sido especialmente cuidadosa a la hora de resaltar el carácter excepcional de esta potestad que afecta a situaciones jurídicas favorables al interesado contra las cuales pretende alzarse la propia Administración autora del acto, lo que determina que su ejercicio esté sujeto a un procedimiento reglado y que limite su procedencia a las causas que establece el artículo 217 de la LGT, en este sentido STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 17 de enero de 2006 (RJ 2006\2741).

A tenor del artículo 217.1 de la LGT, podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible. Actos nulos por tener un contenido imposible son los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física

sobre la que recaen (por ejemplo, la diligencia de embargo de un bien inexistente). Son también de contenido imposible los actos que encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica), por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable. La jurisprudencia ha equiparado en algunos casos la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste. La imposibilidad debe ser, asimismo, originaria ya que una imposibilidad sobrevenida comportaría la simple ineficacia del acto.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición. Cuando transcurra el tiempo sin que la Administración resuelva y notifique al interesado, y se produzca el acto estimatorio presunto, si incurre en la causa de nulidad mencionada, a la Administración no le queda otro remedio que reaccionar a través de la vía de la revisión de oficio de sus actos, como si de un acto expreso se tratara.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley.

Plazo: Aunque la LGT no contiene una previsión expresa al respecto, es unánime el criterio de la jurisprudencia de que la acción de nulidad es una acción imprescriptible, ejercitable pues sin limitación de tiempo. Su ejercicio vincula a la Administración autora del acto o resolución a iniciar el procedimiento revisorio, seguirlo por sus trámites y concluirlo mediante la adecuada resolución expresa con la excepción de que se acuerde motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados en los supuestos previstos en el artículo 217.3 de la LGT.

En el caso concreto, no cabría instar la declaración de nulidad de pleno derecho del acto, ex artículo 217 LGT, por cuanto que no tendría encaje en ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho a que se refiere el apartado primero del citado precepto.

El caso planteado daría lugar a una inadmisión a trámite de la solicitud presentada por no encajar en ninguno de los supuestos del art. 217 LGT.

7.2 Revocación:

El artículo 219 LGT prevé que la Administración Tributaria pueda 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.**

Los motivos de revocación son tasados. Con ello, el legislador tributario ha querido dotar a la revocación de un perfil propio, bien distinto al que tiene en el ámbito administrativo, de tal modo que la revocación de los actos tributarios, aun siendo excepcional, **no proceda por cualquier tipo de infracción del ordenamiento jurídico o incluso por puros motivos de oportunidad como sucede en el Art. 109.1 de la Ley 39/2015, sino exclusivamente por los expresamente previstos en el artículo 219.1 de la LGT.**

Tales motivos son los siguientes:

1. “Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”. El motivo, tal y como está redactado, sólo puede referirse a defectos formales, a infracciones procedimentales, que hayan producido una indefensión material.
2. “Cuando se estime que infringen manifiestamente la ley”. En este motivo deben incardinarse los motivos de fondo, es decir, los vicios por infracción de Derecho material o Derecho sustantivo.
3. “Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”.

Una resolución judicial posterior al acto en cuestión en la cual se establezca un criterio interpretativo sobre la norma aplicable distinto del aplicado por la Administración para dictar aquél, no constituye una circunstancia fáctica que sobrevenga con posterioridad a dicho acto que ponga de manifiesto su improcedencia, por lo que no constituiría causa de revocación.

En este sentido se han pronunciado diversos informes del Servicio Jurídico (ANP 921/06; ANP 208/2006). La revocación no puede fundarse, porque no constituye una circunstancia sobrevenida, en la doctrina jurídica contenida en una sentencia sobre el mismo asunto, salvo que ponga de manifiesto una infracción manifiesta de ley (pero en este caso el motivo sería que, aunque no hubiera sentencia, habría infracción manifiesta de ley, nunca circunstancia sobrevenida).

La SAN de 12 de noviembre de 2007 (JT 2008/118) declaró que no concurre infracción manifiesta de Ley en los actos firmes dictados al amparo de normas o disposiciones que se anulan por resoluciones judiciales.

Conforme al ANP 5520/2018 **para poder hablar de infracción manifiesta de la ley se requiere:**

- 1) **Que exista un quebrantamiento claro y patente.**
- 2) **Que para llegar a la conclusión de que se ha producido una infracción no resulte necesaria una especial labor interpretativa.**
- 3) **Que los preceptos vulnerados tengan rango de ley formal en sentido estricto.**

Ninguna de estas circunstancias se aprecia en el tema tratado.

La necesidad de llevar a cabo dicha labor interpretativa nos lleva a concluir que nos encontraríamos ante una simple cuestión de legalidad ordinaria –

susceptible en su caso de discusión en vía ordinaria de recursos- pero que no puede constituir un supuesto de infracción manifiesta de Ley, entendido como causa de revocación, en los términos fijados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Este mismo criterio se reitera en ANP 1288/2017 añadiendo en cuanto al **plazo de prescripción** (artículo 219.2) que a diferencia de la ley 30/1992, la Ley 39/2015 se aproxima en este punto a la regulación del Art. 219 LGT, pues mientras en el Art. 105 la Ley 30/1992 la revocación era posible “en cualquier momento”, la actual regulación en el Art. 109.1 de la citada Ley 39/2015 establece que **“Las Administraciones Públicas podrán revocar, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción”**, de modo análogo a lo establecido en el Art. 219 LGT.

La STS de 3 de octubre de 2018 no sería, por tanto, causa suficiente para constituir un motivo de revocación del art. 219 LGT en la medida en que no constituye infracción manifiesta de la ley ni circunstancia sobrevenida.

Ahora bien, hay que tener presente la modificación normativa que se produce por RD ley 27/2018, de 28 de diciembre de 2018.

Esta modificación legal produce efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre (concretamente desde el día 30 de diciembre de 2018) y para ejercicios anteriores no prescritos:

“Artículo 1. Modificaciones de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Primero.

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y ejercicios anteriores no prescritos, se modifica la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que queda redactada de la siguiente forma:

«h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como

alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.”.

Esta afirmación (efectos para los ejercicios anteriores no prescritos) es compatible con el art. 10 LGT, que establece:

“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

(...)”

Por lo tanto, las normas tributarias, en general, no tienen carácter retroactivo, salvo que en ellas se establezca lo contrario, como ocurre en el caso presente, en el que el cambio normativo incide en hechos o actos anteriores a su entrada en vigor.

El procedimiento para hacer efectiva la exención introducida por la modificación normativa respecto de liquidaciones que estén dentro del periodo de retroacción y hayan quedado firmes, sería en principio el de la nueva solicitud o bien el de la revocación de resolución denegatoria

anterior no confirmada judicialmente o por TEAR/TEAC de las mismas, apreciando la existencia de circunstancias sobrevenidas.

En cuanto a la concurrencia de los presupuestos generales de la revocación, el concepto de "circunstancias sobrevenidas" del art. 219 LGT, como se ha señalado anteriormente, debe entenderse referido cuestiones de hecho, es decir, circunstancias que afectan al presupuesto de hecho al que se aplica la norma. No puede extenderse esa causa de revocación a los casos en los que con posterioridad a la resolución administrativa se produce un cambio de criterio en la interpretación de la norma, ya se trate de consultas administrativas, de resoluciones económico-administrativas o de sentencias judiciales, ya que no constituye una circunstancia sobrevenida la doctrina jurídica contenida en alguna de aquellas resoluciones sobre el mismo asunto. La causa de revocación tampoco puede extenderse a los supuestos de cambios legislativos que con carácter prospectivo regulan la materia de manera distinta.

En el presente caso, sin embargo, el cambio legislativo no limita sus efectos para el futuro, sino que se aplica también con efectos retroactivos, pues se declara la exención "con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y ejercicios anteriores no prescritos", con incidencia, por lo tanto, en los actos anteriores a su entrada en vigor.

Se produce en el presente caso una sustitución de la norma inicialmente aplicable por una nueva norma y esa sustitución genera un cambio en las circunstancias de hecho que puede calificada como un hecho nuevo – una circunstancia sobrevenida.

En este sentido, téngase en cuenta que la aplicación retroactiva del Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre que modificó la Ley del IRPF hacía de imposible conocimiento la normativa que resultó finalmente vigente, por cuanto no estaba publicada en el momento de dictar los actos administrativos a revocar. De modo que, se reitera, el conocimiento ahora de la normativa finalmente vigente, esto es Real Decreto-Ley 27/2018, podría constituir una circunstancia fáctica sobrevenida que puede motivar la revocación.

En este punto, nótese que la circunstancia sobrevenida no es jurídica, por cuanto lo que en el fondo ha concurrido es un desconocimiento de los operadores jurídicos de la norma que resultó finalmente vigente en el momento de aplicación, en la medida que era imposible que la conocieran al no estar ni aprobada ni publicada en ese momento. De forma que en el momento de publicación de dicho Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, el desconocimiento de la norma por parte de los operadores torna en conocimiento de la misma, concurriendo, por tanto, la circunstancia sobrevenida fáctica que motiva la revocación.

La Exposición de Motivos de dicho RD ley así lo justifica:

De esta manera, a raíz de esta Sentencia, los contribuyentes beneficiarios de tales prestaciones no tendrán que tributar por las mismas y podrán solicitar la devolución de lo tributado por ellas en ejercicios anteriores no prescritos,

habiéndose articulado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los cauces necesarios para facilitar tal devolución.

*Ahora bien, existen otros colectivos que perciben igualmente prestaciones por paternidad o maternidad que al no estar amparados ni por dicha sentencia ni por la regulación actual del Impuesto tendrían que tributar por este último, **lo que provocaría una situación de clara discriminación difícilmente justificable.***

En concreto, tales colectivos son, por una parte, los empleados públicos ..., y, por otra, los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos que perciben tales prestaciones de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.

En consecuencia, la nueva redacción que se introduce en la Ley del Impuesto, además de declarar expresamente exentas las prestaciones por maternidad o paternidad satisfechas por la Seguridad Social, extiende la exención a las prestaciones percibidas por los otros colectivos señalados, hasta el límite de la prestación máxima que la Seguridad Social reconoce por tal concepto.

Por último, debe advertirse que para lograr la total equiparación entre colectivos y eliminar cualquier posible discriminación, la modificación legal indicada se extiende, igualmente, a ejercicios anteriores no prescritos.

Debe tenerse en cuenta que la extensión del cambio normativo a ejercicios anteriores no prescritos justifica, en el presente caso, la extraordinaria y urgente necesidad que constituye el presupuesto habilitante para acudir al instrumento jurídico del real decreto-ley, permitiendo que se pueda solicitar la devolución del impuesto soportado antes de que prescriba el ejercicio en el que se declararon las retribuciones que ahora se declaran exentas.

Parece conveniente advertir que este criterio deberá aplicarse en todos los casos similares en que se haya presentado solicitud de rectificación de autoliquidación que haya causado estado en vía administrativa por no haberse recurrido bien en reposición, bien en vía económico-administrativa y que entren dentro del periodo de retroacción, por exigirlo así el principio de igualdad.

Esta última consideración no tiene otro objeto que poner de manifiesto un límite inherente a la propia institución de la revocación, recogido en el art. 219.1 párrafo segundo LGT y de manera general en el antiguo art. 105.1 de la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común y actual art. 109.1 ley 39/2015. Señalando el primero de ellos:

“La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.”

El alcance de esta precisión lo constituyen todos los supuestos en los que se den las circunstancias descritas en la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, y por tanto similares a los que han dado lugar a la consulta particular a que se refiere la petición de nota, de tal manera que por el Servicio Jurídico se informará oportunamente los supuestos concretos a medida que vayan surgiendo los mismos.

No obstante lo anterior, si bien la revocación es factible y se adapta en abstracto a casos como el que se plantea, es cierto que el Real Decreto Ley establece, como vía para el reconocimiento del derecho a la exención, la solicitud de los interesados, la simplificación procedimental y la igualdad entre todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación. Ello confiere un carácter preferente a la vía de la solicitud de reconocimiento de la exención, frente a otras vías generalmente admisibles como la revocación, no obstante, la situación procedimental previa generada por la tramitación de la solicitud anterior. Por ello, parece más acorde con el espíritu y la norma que ahora se trata de aplicar con efecto retroactivo, dar una respuesta ágil y uniforme a estas pretensiones simplificando en la medida de lo posible el procedimiento tal y como ha hecho la AEAT y reconoce la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley.

CONCLUSIONES:

En los casos de solicitud de devolución que cumpla los requisitos del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, procede su estimación incluso aunque haya resolución denegatoria confirmada por el TEAR/TEAC o sentencia judicial, en el entendido de que no hay cosa juzgada, por cuanto el fundamento jurídico de la pretensión es distinto al de la eventual resolución denegatoria previa, dado que se trata de un nuevo fundamento jurídico basado en una nueva norma que es retroactiva por declararlo expresamente el legislador.

Aun siendo excepcional resulta generalmente procedente por cuanto concurre una “*circunstancia sobrevenida*”, la revocación de la resolución denegatoria anterior en casos como los que se examina, siempre que no haya sido confirmada por sentencia firme o resolución del TEAR/TEAC. Sin embargo, parece más adecuado al espíritu y la letra del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, tramitar todos los casos por el mismo cauce procedimental, esto es, uno común y ágil a todos ellos, esto es el de una nueva solicitud de reconocimiento del derecho con un fundamento jurídico nuevo.

En consecuencia, si se presentase una solicitud de revocación frente a resolución denegatoria previa, incluso confirmada por TEAR, TEAC o por la Jurisdicción contenciosa, debería calificarse como una solicitud de devolución del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre tramitándose de manera ordinaria.