

## Alerta informativa – Abril 2022

# Nuevas vías para la revocación de las liquidaciones firmes



**EY**

Abogados

**María Teresa González Martínez**  
Socia de Procedimiento Tributario EY

**Tamara Iglesias Cancho**  
Senior Manager de Procedimiento Tributario EY

El Tribunal Supremo concluye en Sentencia de 4 de marzo de 2022 (recurso de casación número 7052/2019) que una Orden Ministerial es una circunstancia sobrevenida que puede fundamentar la revocación de una liquidación tributaria firme. Las consecuencias derivadas del contenido de la referida Sentencia pueden tener un efecto práctico muy relevante, pues suponen el reconocimiento de una nueva vía para obtener la devolución de cuantías ingresadas al amparo de disposiciones legales o reglamentarias que se declaran contrarias a Derecho.

## **Contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2022**

---

El Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de marzo de 2022 (recurso de casación número 7052/2019) se pronuncia sobre un supuesto en el que se solicitaba la revocación de una liquidación en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que había adquirido firmeza, por haberse fundamentado en una Orden que fue posteriormente declarada nula.

Recordemos a este respecto que el artículo 219.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) contempla como causas para que la Administración Tributaria pueda revocar sus actos que: 1) infrinjan manifiestamente la ley, 2) que circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o, 3) cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

Precisado lo anterior, a los efectos de centrar la cuestión que es objeto de comentario debemos exponer sucintamente los antecedentes de la referida sentencia. La misma trae causa de una petición de devolución de ingresos indebidos del Arzobispado de Zaragoza en relación con la liquidación en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por la rehabilitación del Museo Diocesano por entender que aplicaba una exención. La referida devolución fue denegada por el Ayuntamiento en vía administrativa pese a que la Orden conforme a la cual se había practicado la liquidación había sido anulada, con base en la firmeza de la propia liquidación.

Sin embargo, el Arzobispado recurrió la resolución del Ayuntamiento ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo quien mediante sentencia de 2 de febrero de 2015 estimó el recurso y ordenó la revocación de la liquidación y devolución de lo pagado por considerar que la posterior nulidad de la Orden constituía un supuesto que habilitaba a la invocación de la infracción manifiesta de ley en el sentido del art. 219 LGT.

Frente a la referida sentencia el Ayuntamiento interpuso recurso de apelación que fue desestimado por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón mediante Sentencia de 19 de junio de 2019 (rec. 410/2019). El Tribunal de apelación concluyó que, aunque no concurría la infracción manifiesta de ley, procedía igualmente la revocación de la liquidación y la devolución de lo indebidamente ingresado por cuanto que la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación constituye una circunstancia sobrevenida que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado a su amparo.

Contra la anterior sentencia, el Ayuntamiento interpuso recurso de casación que es desestimado por el Tribunal Supremo mediante la sentencia de 4 de marzo 2022 (recurso de casación número 7052/2022) que ha dado lugar a este texto y reflexiones. La referida sentencia, adjetiva la nulidad judicial de la Orden como una circunstancia sobrevenida adecuada para acceder a la revocación de una liquidación firme.

## **Análisis crítico y reflexiones sobre el potencial impacto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2022**

---

Si bien dogmáticamente puede ser discutible considerar la declaración de nulidad de una Orden como una circunstancia sobrevenida incardinable en los supuestos que pueden dar lugar a la revocación del art. 219 LGT – pues tradicionalmente para que una resolución

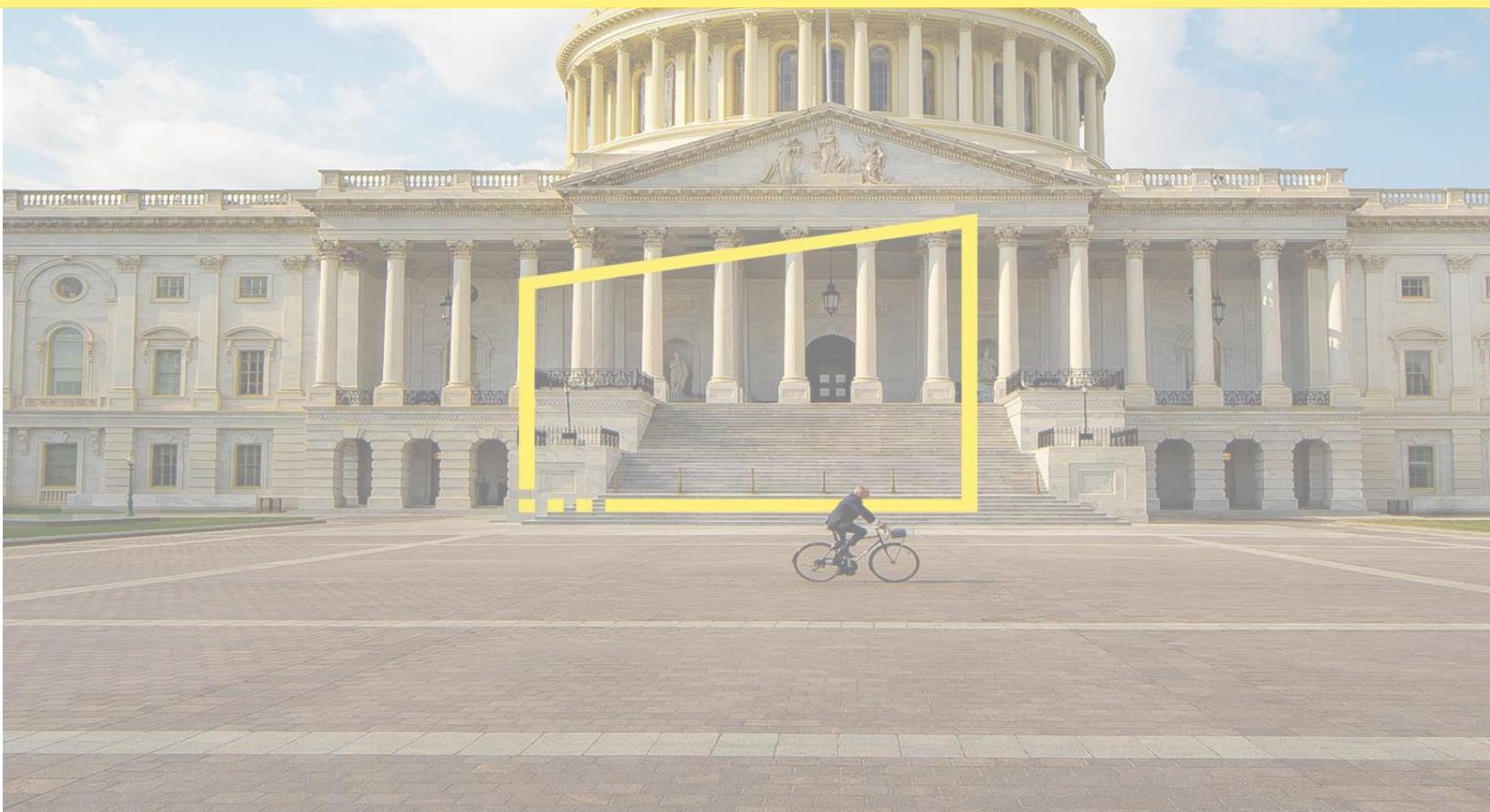
económico-administrativa o judicial pueda configurarse como causa de revocación es necesario que afecte al presupuesto de hecho del acto administrativo que se pretende revocar, no siendo aceptable como tal causa de revocación si tan solo afecta al criterio aplicado para dictar la liquidación que se pretende revocar-, lo cierto es que este pronunciamiento ha de ser celebrado por flexibilizar los contornos de una institución que se había convertido en un instrumento inútil en manos exclusivas de la Administración. Este pronunciamiento surge además sólo unas semanas después de que el Tribunal Supremo (STS de 9 de febrero de 2022, recurso de casación número 126/2019 y 14 de febrero de 2022, recurso de casación número 442/2019) dilucidara si para estimar la pretensión de devolución de ingresos indebidos cabe acogerse a la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos *ex tunc* de una sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma publicada después de haber adquirido firmeza una liquidación tributaria. En aquella ocasión el Tribunal Supremo consideró que para que la inconstitucionalidad de una norma se califique como infracción manifiesta de ley con entidad suficiente para provocar la revocación de un acto, no basta con la propia declaración de inconstitucionalidad de la norma, sino que es necesario que la infracción sea manifiesta – ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno-.

De esta manera, las referidas sentencias estrechaban el cerco a las posibilidades de acceder a la revocación de una liquidación firme por la vía de la infracción manifiesta de ley basada en la inconstitucionalidad de una norma, de una manera criticable pues, a nuestro juicio, ¿qué otras circunstancias pueden concurrir que cualifiquen de forma más indiscutible y clara una infracción de ley como manifiesta que su propia declaración de inconstitucionalidad? Concluimos entonces que sería recomendable una interpretación más posibilista o amplia de la expresión “infracción manifiesta de ley”, que la liberara de los grilletes que le atan a una noción – la de la revisión de oficio de los actos declarativos de derechos- que nada tiene que ver con el campo de juego tributario minado de actos de gravamen, y en el que el principio de buena Administración debe actuar como paradigma en su triple concepción de principio, deber y derecho. De lo contrario, una petición fundada en razones de justicia tributaria conforme al art. 31.1 CE, puede terminar ignorada a nivel judicial, por falta de remedio procesal para hacerla efectiva.

Y este remedio parece que ha llegado de la mano del criterio sentado en la sentencia que comentamos, que abre la vía de la revocación de las liquidaciones firmes por consistir la posterior declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura de la liquidación una circunstancia sobrevenida apta para obtener la revocación. Y ello por cuanto si la nulidad judicial de una Orden constituye una circunstancia sobrevenida adecuada para acceder a la revocación de una liquidación firme, con mayor razón lo será la declaración de inconstitucionalidad de una ley por constituir ésta el más grave reproche que puede padecer una norma.

En conclusión, las consecuencias derivadas de la nueva jurisprudencia pueden ser muy relevantes, pues suponen el reconocimiento de una nueva vía para obtener la devolución de cuantías ingresadas al amparo de disposiciones legales o reglamentarias que se declaran contrarias a Derecho. Estamos seguros de que en los próximos años prosperarán por este cauce impugnaciones de liquidaciones firmes que, hasta este momento, se encontraban con un callejón sin salida.

[¡Suscríbete a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!](#)



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

María Teresa González Martínez

[MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com](mailto:MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com)

Tamara Iglesias Cancho

[Tamara.IglesiasCancho@es.ey.com](mailto:Tamara.IglesiasCancho@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2022 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](http://ey.com/es)

Twitter: [@EY\\_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)