

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058331

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de mayo de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 452/2015

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Aspectos generales. Devolución de garantías y reembolso del coste. *Cuantía del reembolso del coste de garantía aportada para suspender la ejecución de una liquidación que luego es anulada por una resolución o sentencia que ordena la retroacción. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En el caso que se analiza, al haberse anulado la liquidación impugnada por vicio formal o del procedimiento, la deuda tributaria suspendida ha devenido totalmente improcedente, por lo que el obligado tributario ha soportado indebidamente un coste del que ha de ser resarcido. Cuando el acto administrativo resulta íntegramente anulado, los gastos bancarios del aval prestado representan un daño que el administrado no debe soportar. Y ello, con independencia de que la nueva liquidación que se dicte por el mismo concepto y ejercicio tenga un importe igual o distinto de la anulada. Todo ello sin perjuicio de que, una vez practicada una nueva liquidación poniendo fin al procedimiento que quedó inconcluso por la orden de retroacción, y como toda liquidación notificada al sujeto pasivo, constituya a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria, surgiendo de esta forma una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Se trataría entonces de una obligación tributaria líquida, vencida y exigible, y si el obligado tributario optase en defensa de sus derechos por interponer contra la misma los recursos y reclamaciones pertinentes, puede solicitar la suspensión de esta nueva liquidación conforme a lo dispuesto en los arts. 39 y siguientes del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). Por consiguiente, tratándose en este caso de un acto totalmente improcedente, el resarcimiento de costes de suspensión ha de ser total. Con ello se pretende lograr la restitución íntegra del patrimonio del afectado al que se exige que acredite las fechas en que se ha incurrido en los costes de la garantía para cuantificar el reembolso. Así, este Tribunal fija como criterio que, en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciarse vicios o defectos formales, ordenan la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer del fondo del asunto, deberá restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, pues el acto o deuda ha sido declarado improcedente, con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 33 y 239.

Ley 230/1963 (LGT), art. 81.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 39, 66 y 72.

Constitución Española, arts. 9 y 106.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 139.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 12.

En la Villa de Madrid, en fecha 28 de mayo de 2015, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de enero de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 28/12824/2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1. En anterior resolución de fecha 3 de septiembre de 2009, también dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR), se estimó parcialmente determinada reclamación acordando la anulación de la liquidación por apreciarse incompetencia de los Subinspectores actuarios, al superar el volumen de operaciones de la reclamante los 500 millones de pesetas en el año 1998, ordenando la resolución del TEAR la retroacción de las actuaciones al momento inmediato anterior a la firma del acta, a los efectos de que el Inspector competente realice, en su caso, las actuaciones oportunas.

2. Con fecha 16 de octubre de 2009, la entidad reclamante solicitó ante la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Madrid de la AEAT, el reembolso del coste de la garantía que, por importe de 7.597,04 €, había sido aportada para la suspensión de la liquidación anulada por el TEAR. En acuerdo dictado con fecha 23 de febrero de 2011, esta solicitud le fue denegada al considerar que la ejecución de la resolución del TEAR que motivó la petición, ha originado nueva liquidación por el mismo concepto de Impuesto sobre Sociedades y ejercicio 1998.

Interpuesto recurso de reposición contra el acuerdo denegatorio de la petición de reembolso de los costes de aval, el recurso fue desestimado.

3. Contra dicho acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, se deduce reclamación económico-administrativa ante el TEAR siendo resuelta el 28 de enero de 2013 con el siguiente fallo:

“Acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acuerdo impugnado y ordenando el reembolso a la sociedad reclamante del coste de la garantía aportada para la suspensión de la liquidación nº A28..... anulada por este Tribunal por resolución de fecha 3 de septiembre de 2009”.

En el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución, tras haberse referido en el Fundamento anterior a lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), se señala:

“La resolución de este Tribunal de fecha 3 de septiembre de 2009, en la reclamación nº. 28/8319/05 anuló en su totalidad la liquidación nº. A28....., por incompetencia de los subinspectores actuarios, sin perjuicio de que se practicara una nueva actuación por el inspector competente, por lo que la liquidación se anuló en su totalidad, y los costes cuyo reembolso solicita la sociedad reclamante, según el certificado emitido por la entidad financiera avalista, son los correspondientes al aval para la suspensión de dicha liquidación e incurridos desde el 20 de junio de 2005 hasta el 15 de septiembre de 2009, tratándose en consecuencia de costes causados por una garantía aportada para suspender una deuda declarada improcedente por resolución administrativa firme y por tanto procede su reembolso, sin perjuicio de lo que pueda ocurrir con los costes originados por la suspensión de la nueva liquidación a partir del momento en que tal suspensión se haya producido.”

Segundo:

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En síntesis, formula la recurrente las siguientes alegaciones:

- El TEAR no declaró improcedente la liquidación en el sentido a que se refiere el artículo 33.1 de la LGT, esto es, que la deuda no debiera ser pagada en ningún caso, en su totalidad o en parte. Lo que hizo fue retrotraer para que se liquidara por órgano competente. Esta interpretación del término “improcedente” se aparta del criterio mantenido por ese Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 29 de abril de 2008 (RG 771/2007) que no considera que exista improcedencia cuando una liquidación es sustituida por otra.

- Por otra parte, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 72 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa (RGRVA), el TEAC vuelve a aplicar el mismo criterio en su resolución de 24 de octubre de 2013 (RG 2182/2011) desestimando la pretensión de reembolso total de las garantías fundamentada en la anulación de una liquidación que fue sustituida por otra, considerando conforme a derecho la devolución de la parte de aval correspondiente a la diferencia entre la primera liquidación (de importe superior) y la segunda (de importe inferior). En el caso que ahora se plantea, la primera liquidación es de importe inferior, ya que la cuota liquidada fue idéntica teniendo la entidad que ampliar el alcance del aval en la cuantía de los intereses de demora para poder proceder a la suspensión.

Asimismo, continúa alegando la Directora, resulta una interpretación errónea de la normativa tributaria mantener que procede el reembolso del coste de las garantías cuando una liquidación es anulada con expresa retroacción de actuaciones para que pueda ser sustituida por otra, sin que puedan encontrarse fundamentos jurídicos para sustentar el criterio de la resolución que ahora se impugna ni en una interpretación razonable de la normativa vigente, ni en la doctrina administrativa de ese TEAC.

En atención a lo expuesto, solicita que se unifique criterio en el que se declare que no procede el reembolso del coste de las garantías ofrecidas para obtener la suspensión de la ejecución de una liquidación, cuando dicha liquidación es anulada para ser sustituida por otra.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Son dos las cuestiones controvertidas que se plantean en el presente recurso:

- En primer término, determinar cuáles son los efectos derivados de una resolución económico-administrativa que, estimando en parte la reclamación, acuerda la anulación del acto impugnado por apreciar defectos formales, sin entrar a conocer del fondo del asunto, y ordena la retroacción de actuaciones;
- En segundo lugar, determinar si en ejecución de dicha resolución, procede o no el reembolso total del coste de las garantías ofrecidas para obtener la suspensión de la liquidación originaria que ha sido anulada en virtud de la resolución que ordena la retroacción.

Tercero:

Para la resolución de la primera cuestión, debe partirse de lo prevenido en el artículo 239 de la LGT, según el cual:

“1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. (...)”.

En el caso de la resolución ahora impugnada, el TEAR estimó la reclamación por apreciar incompetencia del actuuario, ordenando la retroacción de las actuaciones al momento inmediato anterior a la firma del acta, a los efectos de que el Inspector competente realice, en su caso, las actuaciones oportunas.

Respecto a las consecuencias de la resolución en aquellos supuestos en que, como en este caso, el órgano revisor aprecia la existencia de un vicio o defecto formal o de procedimiento en el acto impugnado, traemos a colación la Sentencia de fecha 9 de diciembre 2013 (Rec. nº 4494/2012) en la que el Tribunal Supremo, para determinar los intereses de demora en caso de anulación de liquidaciones tributarias, señala lo siguiente:

“(....)Debemos, por ello, explicitar y matizar nuestra jurisprudencia.

Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

(a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél.

En otras palabras, en tales tesis la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 junio de 2012, en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales.

Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales.

Las anteriores pautas traslucen en el artículo 66 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, que al tratar de la ejecución de las resoluciones administrativas prevé la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por razones de fondo (apartado 3), guardando el más absoluto silencio cuando la estimación lo sea por vicio de forma (apartado 4).

(b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesis sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Claro está que, para no hacer de peor condición al contribuyente que se ve obligado a litigar en la vía administrativa y, en su caso, en la jurisdiccional para obtener la razón que a aquel que simplemente recibe tardíamente una liquidación que no necesita discutir, se ha de aplicar también en este caso las previsiones del apartado 4 del artículo 26. En el cálculo de los intereses, realizados con arreglo al apartado 5, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración Tributaria en los términos previstos en ese apartado 4.

Estos criterios interpretativos complementan los ya sentados por esta Sala en las cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, pronunciamientos seguidos en la resolución que el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado el 28 de octubre de 2013, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (registro 4659/12).(....)

Efectivamente, en nuestra resolución de fecha 28 de octubre de 2013, este Tribunal Económico-Administrativo Central ya había distinguido entre los diferentes supuestos de anulación de liquidaciones, en los términos siguientes:

"(...) QUINTO: Sentado lo anterior, como bien señala el Director recurrente, a efectos de la determinación del "dies ad quem" del período de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y período, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.

- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT;

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado.

Como vemos, en los casos regulados en los apartados 4 y 5 no hay remisión alguna al artículo 26.5 de la LGT, a diferencia de lo que sucede en el apartado 3. Y ello debe ser así porque en los casos de estimación total, la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción, su ejecución se ciñe a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución.(....)."

Cuarto:

Partiendo de las anteriores consideraciones, señala el artículo 33.1 de la LGT:

"1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías".

La Directora recurrente estima que el TEAR no declaró improcedente la liquidación en el sentido a que se refiere el artículo 33.1 de la LGT, esto es, que la deuda no debiera ser pagada en ningún caso, en su totalidad o en parte. Considera que lo que hizo el TEAR fue retrotraer para que se liquidara por órgano competente y que no existe "improcedencia" cuando una liquidación es sustituida por otra.

No comparte este Tribunal Central estas conclusiones. En una de las acepciones del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la palabra "improcedente" significa, precisamente "no ajustado a derecho". Y en consideración a que existió un vicio formal, no es ajustada a Derecho la liquidación impugnada, por lo que el TEAR acuerda su anulación sin entrar a analizar otras cuestiones a las que se refiere la Directora recurrente, todas ellas cuestiones de fondo en relación a la liquidación que se anula, como si la deuda debe ser pagada en todo o en parte por haberse producido, o no, el hecho imponible del Impuesto de que se trate o si la obligación tributaria ha sido, o no, debidamente determinada en aplicación de las normas que cuantifican la base imponible y la cuota tributaria.

En definitiva, y como afirma el Tribunal Supremo en la sentencia transcrita en el anterior fundamento de derecho, el vicio de forma expulsa la liquidación anulada por esta causa del mundo jurídico, con lo que nos encontramos ante una obligación tributaria que no resulta exigible por no cumplir los requisitos de estar debidamente cuantificada o liquidada y estar vencida o en plazo. No cabe, por tanto, en los supuestos en los que se ordena la retroacción, en los que además se anula totalmente la liquidación impugnada, hablar de improcedencia parcial (no estamos ante una resolución que, entrando a conocer del fondo del asunto, estime en parte por razones sustantivas), ni cabe establecer correlación alguna con la cuantía que por el mismo concepto corresponda, en su caso, a la liquidación que posteriormente, en virtud de la retroacción, sustituya a la originaria anulada.

Así las cosas, para determinar los efectos de la resolución del TEAR (la cual estima en parte, insistimos, anulando totalmente la liquidación y ordenando la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer el fondo del asunto), deberá tenerse en cuenta lo establecido en el punto 4 del artículo 66 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de Revisión en vía administrativa, relativo a la “Ejecución de las resoluciones administrativas” según el cual:

“ No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. ”

La retroacción de actuaciones y la devolución de garantías son, por tanto, efectos de las resoluciones estimatorias que acuerdan la anulación de una liquidación que, por motivos formales, ha resultado improcedente, sin entrar a conocer del fondo del asunto y en las que se ordena la retroacción.

Quinto:

La segunda cuestión a resolver en este recurso es la relativa a la cuantía del reembolso del coste de la garantía aportada para suspender, en su día, la ejecución de la liquidación que luego resulta anulada por la resolución o sentencia que ordena la retroacción.

Pues bien, el principio constitucional de responsabilidad de los poderes públicos (Const art.9.3) se concreta en el derecho a ser indemnizado por los poderes públicos cuando se produzca una lesión en los bienes y derechos, siempre que tenga su causa en el funcionamiento de los servicios públicos (artículo 106 CE). La llamada responsabilidad patrimonial de la Administración incluía hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, el reembolso del coste de las garantías siendo éste un daño producido por el funcionamiento anormal de la Administración autora de un acto ilegal, y que debía responder de los mismos al amparo de Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art.139 s). Puede así deducirse una naturaleza idéntica en la institución del reembolso del coste de las garantías y en la responsabilidad patrimonial de la Administración, que es respetar la indemnidad del ciudadano objeto de una actividad administrativa que le produce una lesión patrimonial por no ser ajustada a derecho y suponerle un desembolso patrimonial.

El resarcimiento de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto fuera declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa, se estableció normativamente en la Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria artículo 81.4, introducido por la Ley 25/1995, aunque únicamente del aval y en la parte proporcional de la deuda que se correspondiese con las sanciones si eran declaradas improcedentes, pues se recogía que tal sanción era un componente de la deuda tributaria garantizada mediante aval bancario.

Posteriormente, se amplían (Ley 1/1998, artículo 12.1) los supuestos, abracando a cualquier tipo de garantía y al conjunto de la deuda tributaria improcedente, dando cobertura legal a lo que venía siendo criterio consolidado en la jurisprudencia, así como en el desarrollo reglamentario de esta última (RD 136/2000), aunque en un principio ceñía sus efectos solamente cuando las pretensiones hubieran sido estimadas en su totalidad.

En la vigente Ley 58/2003 General Tributaria, su artículo 33 dispone lo siguiente:

*“1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un **acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.***

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías.(...)”.

Por su parte, en el desarrollo reglamentario de esta materia, el artículo 72 del Real Decreto 520/2005, dispone que:

“De acuerdo con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponderá efectuar el reembolso del coste de las garantías a la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.

El reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de un acto alcanzará a los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación.

En los supuestos de resoluciones administrativas o sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido.

El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello”.

En el caso de la resolución que analizamos en el presente recurso, al haberse anulado la liquidación impugnada por vicio formal o del procedimiento, la deuda tributaria suspendida ha devenido totalmente improcedente, por lo que el obligado tributario ha soportado indebidamente un coste del que ha de ser resarcido. Cuando el acto administrativo resulta íntegramente anulado, los gastos bancarios del aval prestado representan un daño que el administrado no debe soportar. Y ello, con independencia de que la nueva liquidación que se dicte por el mismo concepto y ejercicio tenga un importe igual o distinto de la anulada. Por ello, este Tribunal comparte la resolución ahora recurrida en cuanto se estima que:

“(....) los costes cuyo reembolso solicita la sociedad reclamante, según el certificado emitido por la entidad financiera avalista, son los correspondientes al aval para la suspensión de dicha liquidación e incurridos desde el 20 de junio de 2005 hasta el 15 de septiembre de 2009, tratándose en consecuencia de costes causados por una garantía aportada para suspender una deuda declarada improcedente por resolución administrativa firme y por tanto procede su reembolso, sin perjuicio de lo que pueda ocurrir con los costes originados por la suspensión de la nueva liquidación a partir del momento en que tal suspensión se haya producido.”

Todo ello sin perjuicio de que, una vez practicada una nueva liquidación poniendo fin al procedimiento que quedó inconcluso por la orden de retroacción, y como toda liquidación notificada al sujeto pasivo, constituya a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria, surgiendo de esta forma una obligación ex lege cuyo normal cumplimiento es el pago. Se trataría entonces de una obligación tributaria líquida, vencida y exigible, y si el obligado tributario optase en defensa de sus derechos por interponer contra la misma los recursos y reclamaciones pertinentes, puede solicitar la suspensión de esta nueva liquidación conforme a lo dispuesto en los artículos 39 y siguientes del RD 520/2005 del Reglamento Revisión en Vía Administrativa.

Por consiguiente, tratándose en este caso de un acto totalmente improcedente, el resarcimiento de costes de suspensión ha de ser total. Con ello se pretende lograr la restitución íntegra del patrimonio del afectado al que se exige que acredite las fechas en que se ha incurrido en los costes de la garantía para cuantificar el reembolso. Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada.

Como señalaba la Sentencia del Tribunal Supremo 9 de diciembre 2013, es distinto el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial. Se trata de supuestos en que la sentencia o resolución estimatoria confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe por lo que formalmente obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En estos casos, la consecuencia es el reembolso parcial del coste de las garantías aportadas al que se refiere, en su segundo párrafo, el punto 1 del anteriormente mencionado artículo 33 de la LGT

La Directora recurrente también se opone al reembolso total acordado en la resolución del TEAR ahora impugnada argumentando que este Tribunal en su resolución de 24 de octubre de 2013 (RG 2182/2011) desestimó la pretensión de reembolso total de las garantías fundamentada en la anulación de una liquidación que fue sustituida por otra, considerando conforme a derecho la devolución de la parte del aval correspondiente a la diferencia entre la primera liquidación (de importe superior) y la segunda (de importe inferior). Y añade que, en el caso que ahora se plantea, la primera liquidación es de importe inferior, ya que la cuota liquidada fue idéntica teniendo la entidad que ampliar el alcance del aval en la cuantía de los intereses de demora para poder proceder a la suspensión.

Tampoco comparte este Tribunal tal equiparación de supuestos pues, en la resolución que invoca, se trataba no de un supuesto de resolución o sentencia que ordena la retroacción, sino de una resolución que estimaba en parte por razones sustantivas, por lo estábamos ante una caso de improcedencia tan solo parcial de la liquidación originaria.

Por el contrario, en el presente caso, la anulación total por motivos formales alteró totalmente la obligación del interesado.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

DESESTIMARLO fijando como criterio el siguiente: En materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciarse vicios o defectos formales, ordenan la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer del fondo del asunto, deberá restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, pues el acto o deuda ha sido declarado improcedente, con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.