

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088009

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 518/2022, de 20 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1733/2019

#### SUMARIO:

**Responsabilidad patrimonial del Estado. Supuestos que no dan lugar a responsabilidad.** *Gastos por concepto de honorarios de Letrados.* En el presente caso, la recurrente interpuso una reclamación de responsabilidad patrimonial para que fuera indemnizada por los gastos por honorarios de profesionales causados a consecuencia de la impugnación de unas liquidaciones. La parte recurrente basa su demanda en que la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones impugnadas le ocasionó un evidente perjuicio patrimonial, pues se vio obligada a sufragar los honorarios profesionales de los abogados, cuya intervención fue necesaria para impugnar, con éxito, los acuerdos de liquidación. A juicio de la Sala, cuando un obligado tributario, valiéndose de un asesoramiento específico y retribuido, obtiene en vía administrativa la anulación de un acto que le afecta deberá soportar el detrimento patrimonial que la retribución comporta cuando la actuación administrativa anulada se produce, sin atisbo de arbitrariedad, dentro de los márgenes ordinarios o de los estándares esperables de una organización pública que debe servir los intereses generales, con objetividad, efectividad y pleno sometimiento a la ley y al derecho. La declaración de nulidad radical no necesariamente tiene su causa en una actuación arbitraria, por lo que no se puede considerar *per se* que el daño sea antijurídico. Se requiere que la nulidad este fundada en criterios irrazonables o claramente erróneos, lo que no concurre en el presente caso, ya que la causa de la estimación de la reclamación económico-administrativa se basó en una interpretación disconforme hecha debido a una modificación legislativa. La Sala considera que los honorarios de los letrados que intervienen en los procedimientos jurisdiccionales se deben satisfacer por la vía de la tasación de costas de esos procedimientos. La elección de diversos letrados para la intervención en un procedimiento jurisdiccional es discrecional del interesado quien debe soportar sus consecuencias así como que las facturas que representan gastos que se pretendieran imputar a un determinado procedimiento deben ser suficientemente detalladas de los servicios a los que hacen referencia.

#### PRECEPTOS:

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 32.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 226 a 240.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 51.

#### PONENTE:

*Don Jose Guerrero Zaplana.*

Magistrados:

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don LUIS HELMUTH MOYA MEYER

Don FELIPE FRESNEDA PLAZA

Don MARIA YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0001733 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 10028/2019

Demandante: DAIBO CAPITAL, S.L.

Procurador: MARIA PARDILLO LANDETA

Demandado: AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

**S E N T E N C I A N º :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D. FELIPE FRESNEDA PLAZA

D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veinte de septiembre de dos mil veintidós.

VISTO por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 1733/2019, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. MARÍA PARDILLO LANDETA, en nombre y en representación de DAIBO CAPITAL, S.L. , contra la resolución procedente del Sr. Director General de la AEAT de 28 de mayo de 2019 por delegación de la Sra. Presidente por la que se desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta con fechas 16 de mayo y 8 de junio de 2018, solicitando la oportuna indemnización por los gastos por honorarios de profesionales en los que se ha incurrido como consecuencia de la impugnación de las liquidaciones de 27 de junio de 2013, relativas al IRNR y al IRPF, y que fueron anuladas por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de mayo y de 8 de junio de 2017, respectivamente.

Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que tenga por presentado el escrito de demanda con los documentos que se acompañan y, previa su admisión, por formalizada demanda en el procedimiento ordinario acordando la continuación de los trámites y dictando en su día Sentencia por la que

1. Se declare la responsabilidad patrimonial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por los daños y perjuicios sufridos por DAIBO.

2. En consecuencia, se anule la Resolución de 28 de mayo de 2019, por la que se desestiman las Reclamaciones de Responsabilidad Patrimonial formuladas por mi mandante en fechas 16 de mayo y 9 de junio de 2018.

3. Se condene a la Administración demandada a indemnizar a mi representada en la cuantía de 134.414,60 Euros, cantidad que deberá actualizarse mediante la aplicación del interés legal a cada importe reclamado a través de las Reclamaciones de Responsabilidad Patrimonial, desde la fecha de su presentación (16 de mayo de 2018 en

el caso del IRNR, 55.269,86 euros, y 9 de junio de 2018 en el caso del IRPF, 79.114,74 euros) y hasta su efectivo pago.

4. Todo ello sin perjuicio, además, del abono a mi representada de los intereses de demora que se generen desde que se dicte la Sentencia y hasta su efectivo pago conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la LJCA.

5. Y con condena en costas a la Administración demandada.

## **Segundo.**

- El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

## **Tercero.**

- No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba ni el trámite de conclusiones, se declararon conclusas las presentes actuaciones y quedaron pendientes para votación y fallo.

## **Cuarto.**

- Para votación y fallo del presente proceso se señaló el día 13 de Septiembre designándose ponente al Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA. En el momento de la deliberación se anunció voto particular.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo resolución procedente del Sr. Director General de la AEAT de 28 de mayo de 2019 por delegación de la Sra. Presidente por la que se desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta con fechas 16 de mayo y 8 de junio de 2018, solicitando la oportuna indemnización por los gastos por honorarios de profesionales en los que se ha incurrido como consecuencia de la impugnación de las liquidaciones de 27 de junio de 2013, relativas al IRNR y al IRPF, y que fueron anuladas por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de mayo y de 8 de junio de 2017, respectivamente.

### **Segundo.**

- La parte recurrente basa su demanda en que la declaración expresa de nulidad de pleno derecho del Acuerdo de Liquidación por Retenciones a Cuenta del IRNR y la anulación del Acuerdo de Liquidación por Retenciones a Cuenta del IRPF han ocasionado un evidente perjuicio patrimonial para DAIBO, quien se ha visto obligada a sufragar los honorarios profesionales de los abogados, cuya intervención ha sido necesaria para impugnar, con éxito, los Acuerdos de Liquidación.

Hace referencia a la jurisprudencia que entiende que existen supuestos en los que resulta imprescindible que el contribuyente recurra a un adecuado asesoramiento profesional para ejercer de forma eficiente la defensa de sus pretensiones. Entiende que RIVERAS DEL PISUERGA (actualmente DAIBO), en el momento en que tuvo que hacer frente a la inspección, así como a la reclamación en vía económico-administrativa, era una sociedad que tan solo contaba con tres trabajadores en su plantilla y, por supuesto, carecía de profesionales con conocimientos jurídicos.

En relación con el elemento de la antijuridicidad, entiende la parte recurrente en la demanda que la antijuridicidad no es una calificación sobre la dimensión subjetiva de la actividad administrativa (culpabilidad), sino un elemento objetivo del daño, considerándose antijurídico el daño que el administrado no tiene el deber jurídico de soportar. Por esta razón entiende que a los efectos de poder apreciar la antijuridicidad de la actuación de la Administración tributaria, deberá atenderse a los criterios siguientes: (i) la razonabilidad de la actividad administrativa; y (ii) la naturaleza de la actividad administrativa.

El Abogado del Estado en su contestación considera que no concurren los requisitos necesarios en virtud de lo previsto en los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, para que haya lugar al reconocimiento de la concurrencia de responsabilidad patrimonial de la Administración, y proceda indemnizar a la mercantil reclamante.

Expresamente señala que "con base en la normativa y la doctrina jurisprudencial expuestas, hemos de concluir que no concurre en el presente caso una relación de causalidad entre la actuación de la Administración tributaria y los costes por honorarios profesionales cuya compensación se reclama, no sólo porque la asistencia letrada es voluntaria en la vía administrativa, sino, sobre todo, porque nos encontramos ante una mercantil que, por su volumen, debería de disponer en principio de medios propios que le dispensaran asesoramiento legal ante un

procedimiento de comprobación tributaria y que, en cualquier caso, por su tamaño, no se halla ante la Administración tributaria, como ha recordado el Tribunal Supremo, en análoga situación que la de una persona física que se relaciona esporádicamente con los órganos tributarios.

Dicha ausencia de relación de causalidad entre la actuación administrativa y el daño alegado se acentúa aún más si cabe si tenemos en cuenta que la mercantil reclamante ha decidido solicitar los servicios de asesoramiento legal no de un solo despacho de abogados, sino de hasta cuatro. En este sentido, hemos de poner de manifiesto que la existencia de cuatro equipos jurídicos asesorando a un contribuyente ante una comprobación tributaria y su impugnación no puede encontrar su causa en la actuación de la Agencia Tributaria, sino en la libérrima decisión de dicho contribuyente.

A lo dicho, y en relación con las concretas cantidades que se reclaman, se unen los siguientes argumentos de los que se deduce que no pueden considerarse acreditados en su totalidad, con la documentación aportada al expediente, los gastos que se reclaman en concepto de honorarios de profesionales abonados por importe total de 134.414,60 euros:

- Se han aportado documentos de pago (facturas y minutas de honorarios) extendidas por conceptos genéricos.
- Se han aportado documentos de pago extendidos por conceptos coincidentes.
- En los documentos aportados, no consta en ninguno de ellos ni su fecha de emisión ni la firma de su autor.

### Tercero.

- Esta Sala considera innecesario dedicar los primeros folios de este razonamiento jurídico a detallar (por cuarta vez) los requisitos generales de la responsabilidad patrimonial y que ya han sido expuestos en la resolución, en la demanda, en la contestación y en el Informe del Consejo de Estado. Esta cuestión debe darse por reproducida.

Sin embargo, la adecuada contestación a la cuestión que se plantea aconseja partir de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación para unificación de doctrina número 289/2007 en la que se analizan las sentencias dictadas previamente en supuestos semejantes y que habían dado lugar a pronunciamientos contradictorios en relación a solicitudes de responsabilidad patrimonial en los que el daño se pretende imputar a la anulación de resoluciones en vía económico administrativa.

"La tesis tradicional, de la que la sentencia impugnada se separa de forma consciente, sostenía que el contribuyente, si bien no está obligado a actuar bajo dirección letrada ante los órganos de la Administración tributaria, para una adecuada defensa de sus intereses tiene derecho a la asistencia de un profesional si el asunto reviste complejidad. No le son exigibles profundos conocimientos, más aún en materia tributaria, donde la técnica es especialmente compleja e involucra distintas ramas del saber jurídico. Consecuentemente, no puede pedírsele que soporte los gastos causados por tal asistencia cuando su pretensión ha sido completamente estimada.

La nueva línea, en la que se inscribe la sentencia recurrida, precedida por las dos que cita de 18 de julio de 2006 (recursos 626/03 y 368/04) y alguna otra más [sentencia de 22 de marzo de 2005 (recurso 336/02)], estima que no procede considerar antijurídico el detrimento patrimonial sufrido por un ciudadano que retribuye al profesional que le asiste para impugnar un acto de la Administración tributaria por el sólo hecho de su anulación en la vía económico-administrativa y niega tal calificación de antijurídica a los desembolsos por tal concepto realizados para reaccionar frente a un acto que, pese a ser revocado, se mantiene dentro de unos márgenes razonables y razonados. Es decir, según esta segunda posición no basta con la mera anulación para que nazca el deber de reparar, sino que la lesión puede calificarse de antijurídica y, por ende, de resarcible únicamente si concurre un plus consistente en la ausencia de motivación y en la falta de racionalidad del acto administrativo que, a la postre, se expulsa del ordenamiento jurídico.

A juicio de esta Sala, la doctrina correcta es esta segunda".

Esta sentencia reconoce que nadie discute que en los supuestos analizados por las sentencias en conflicto la Administración tributaria causó un daño patrimonial real, efectivo, evaluable económicamente e individualizado en los administrados, quienes reclamaron en el plazo de un año, conforme preceptúa el artículo 142, apartado 5, de la Ley 30/1992. La discrepancia y el punto de inflexión, determinante del cambio de doctrina y que ha provocado este recurso para su unificación, se encuentra en la apreciación del requisito de la lesión, que ha de ser antijurídica, es decir, en los términos empleados por el legislador, debe tratarse de un daño que los particulares no tengan el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley ( artículo 141, apartado 1, de la Ley 30/1992).

La complejidad de los procedimientos tributarios, la dificultad intrínseca de las disposiciones que regulan las distintas figuras impositivas y la especialización de los órganos y de los funcionarios que intervienen en las fases administrativas de gestión y de revisión no sólo aconsejan sino que, en la mayoría de los casos, hacen materialmente imprescindible que los contribuyentes comparezcan asesorados por expertos singularmente preparados para la tarea. En otras palabras, los ciudadanos que deciden voluntariamente asistirse de un técnico cuando se enfrentan a los vericuetos de una inspección fiscal y a la liquidación en la que desemboca no siempre quedan constreñidos a soportar los gastos que comporta ese asesoramiento, a veces insoslayable para obtener la anulación pretendida.

Cuando un obligado tributario, valiéndose de un asesoramiento específico y retribuido, obtiene de la Administración, bien en la vía de gestión bien en la económico-administrativa, la anulación de un acto que le afecta, ha de soportar el detrimento patrimonial que la retribución comporta si la actuación administrativa frente a la que ha reaccionado se produce dentro de los márgenes ordinarios o de los estándares esperables de una organización pública que debe servir los intereses generales, con objetividad, efectividad y pleno sometimiento a la ley y al derecho, eludiendo todo atisbo de arbitrariedad ( artículos 103, apartado 1, y 9, apartado 3, de la Constitución).

#### Cuarto.

- En base a todo lo anterior, debemos concluir que, como hace la sentencia que hemos citado, que si la solución adoptada se produce dentro de los márgenes de lo razonable y de forma razonada, el administrado queda compelido a soportar las consecuencias perjudiciales que para su patrimonio jurídico derivan de la actuación administrativa, desapareciendo así la antijuridicidad de la lesión; así se manifestaron las sentencias de 13 de enero de 2000 (casación 7837/95, FJ2º), 12 de septiembre de 2006 (casación 2053/02, FJ5º), 5 de junio de 2007 (casación 9139/03, FJ2º), 31 de enero de 2008 (casación 4065/03, FJ3º) y 5 de febrero de 2008 (recurso directo 315/06, FJ3º).

Debemos entender, pues, que no basta con que se anule el criterio administrativo por una posterior resolución administrativa o una posterior resolución judicial sino que es necesario atender a las razones que han llevado a la anulación del criterio inicialmente mantenido: si dicha anulación se produce por haber empleado argumentos descabellados, irrazonables o ilógicos, deberá considerarse que el daño sufrido es antijurídico en cuanto exigencia para la concurrencia de la responsabilidad patrimonial.

Esto mismo es lo que afirma el dictamen del Consejo de Estado cuando fundamenta su criterio negativo a la estimación en el siguiente argumento:

#### Quinto.

- Por lo tanto, en el caso presente, lo que procede es analizar la razón de fondo que han empleado las dos resoluciones del TEAC que, son estimatorias de las pretensiones del recurrente, pero tomando en consideración que dicha circunstancia no es suficiente para una hipotética estimación de la demanda.

Por lo que se refiere a la resolución del TEAC de fecha 9 de Mayo de 2017 (que se dictó en relación con el Acuerdo de Liquidación Por Retenciones a cuenta del IRNR) resulta que se acordó la estimación pero dicho razonamiento no permite concluir que la actuación de la administración hubiera sido irrazonable o claramente errónea. La conclusión es que el razonamiento habla de una estimación por motivos de nulidad pero no se recoge ningún razonamiento que permita justificar la existencia de un daño antijurídico:

(...)

La resolución del TEAC de fecha 8 de Junio de 2017 (dictada en relación con una liquidación retenciones e ingresos a cuenta de capital mobiliario en relación a la liquidación del IRPF correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 señaló como motivo de la estimación el siguiente:

La segunda cuestión que se plantea en dicha reclamación hace referencia a si una disminución de capital debía entenderse como una distribución de beneficios encubierta y los argumentos de la resolución del TEAC tienen un contenido meramente jurídico derivados de la interpretación que debe realizarse ante una modificación legislativa:

La jurisprudencia del Tribunal Supremo que hemos citado en el Fundamento Jurídico Tercero de esta sentencia obliga a esta Sala a concluir que el análisis de los motivos de nulidad empleados por las resoluciones estimatorias de las pretensiones de la parte que formula la reclamación de responsabilidad patrimonial exige un plus que excede de la misma anulación. Aunque se tratasen de motivos de nulidad radical, no toda la estimación de motivos de nulidad radical permite considerar el daño que se produce como daño como antijurídico: debe ser nulidad por irrazonable, por injustificado o por falta de razonamiento lógico y tal circunstancia no concurre en el caso presente tal como se deriva del análisis de las dos resoluciones que acabamos de mencionar.

#### Sexto.

El rechazo palmario de los argumentos de la parte recurrente, que se vincula con el razonamiento de las dos resoluciones del TEAC a las que se pretende vincular la responsabilidad, obliga ya a la desestimación de la demanda y, por esta razón, hace innecesario referirse la improcedencia de cada uno de los diversos conceptos en los que la parte recurrente pretende ser indemnizada.

Es decir, si el daño no es antijurídico (como resulta de lo expuesto en el FJ Quinto de esta sentencia), nunca será posible fijar una indemnización, tal como se pretende ya que falta el primero de los requisitos de la responsabilidad patrimonial, por lo que no es preciso en esta sentencia referirse ni a si existe o no relación causal ni tampoco referirse a la hipotética cuantificación del daño.

No se precisa, por ello, insistir en que los honorarios de los letrados que intervienen en los procedimientos jurisdiccionales deben satisfacerse por la vía de la tasación de costas de esos procedimientos; que la elección de diversos letrados para la intervención en un procedimiento jurisdiccional es una elección del interesado que debe soportar sus consecuencias así como que las facturas que representan gastos que se pretendieran imputar a un determinado procedimiento deben ser suficientemente detalladas de los servicios a los que hacen referencia.

Por todo ello, debe desestimarse el presente recurso contencioso administrativo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de

la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede efectuar imposición de las costas procesales de esta instancia y ello pues la propia existencia del voto particular es demostrativo de la discrepancias jurídicas que se han apreciado en el análisis de la cuestión planteada.

### FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales MARÍA PARDILLO LANDETA, en nombre y en representación de DAIBO CAPITAL, S.L. contra la resolución procedente del Sr. Director General de la AEAT de 28 de mayo de 2019 por delegación de la Sra. Presidente por la que se desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta con fechas 16 de mayo y 8 de junio de 2018, solicitando la oportuna indemnización por los gastos por honorarios de profesionales en los que se ha incurrido como consecuencia de la impugnación de las liquidaciones de 27 de junio de 2013, relativas al IRNR y al IRPF, y que fueron anuladas por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de mayo y de 8 de junio de 2017, respectivamente.

Sin imposición de costas a ninguna de las partes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

que formula el Magistrado D.Javier Eugenio López Candela a la sentencia de fecha 20 de septiembre de 2.022 pronunciada en el recurso nº 1723/2019, de la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al que se adhiere el magistrado Sr. D. Helmuth Moya Meyer.

Aceptando los hechos relatados en la sentencia impugnada, sin embargo, lamento tener que discrepar del parecer de la mayoría, al entender que debió ser estimado parcialmente el recurso contencioso-administrativo, por entender que por concurrir un vicio de nulidad de pleno derecho en la anulación de una de las liquidaciones, la de IRNR, procedía indemnizar a la actora de los gastos de letrado habidos en la vía administrativa y económico-administrativa.

Y ello en virtud de estos

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución de fecha 28 de mayo de 2.019 del Director General de la AEAT que desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada por la actora en fecha 16 de mayo y 8 de junio de 2.018.

SEGUNDO.- Mi primera discrepancia con el parecer mayoritario de la Sala radica en la consideración de que cuando se ha producido la anulación de una liquidación por causa de un vicio de nulidad de pleno derecho, como es la de IRNR, de fecha 27 de junio de 2.013, no procede la responsable patrimonial de la administración. Ello supone desconocer la doctrina reiterada de esta Sección que en diferentes sentencias ha considerado que en estos casos procede la responsabilidad patrimonial de la Administración, a diferencia de los supuestos de anulabilidad. Se trata, por tanto, de interpretar cuando ha existido una actuación razonable de la Administración que conforme a la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2008 seguida por otras tantas, no daría origen a dicha responsabilidad.

Entre las sentencias de esta Sección que han reconocido esta doctrina que vincula la responsabilidad patrimonial de la Administración en supuestos de anulación de una resolución con los vicios de nulidad de pleno derecho podemos citar, entre otras, las siguientes:

-Sentencia 19.7.2022, recurso 2933/2019, en la que se dijo:

""Como hemos visto más arriba, en el caso presente, la estimación de las pretensiones de la parte ahora reclamante se refieren a la admisión del criterio de la prescripción que es un motivo de anulabilidad, no de nulidad radical y que, por esta razón, no permite la estimación de la reclamación de responsabilidad patrimonial..."

-Sentencia 18.3.2019, recurso 836/2016.

-Sentencia 7.3.2018, recurso 783/2016.

Es claro, por tanto, que la Sección se aparta de su propia doctrina; no motiva el cambio e introduce mayores requisitos que la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho para que surja el deber de responder patrimonialmente.

La mencionada doctrina que defiende este voto de que basta la existencia de un vicio de nulidad de pleno derecho como causa de la anulación para que surja el deber de indemnizar es plenamente lógica y acorde con la seguridad jurídica, evitando cualquier criterio voluntarista y subjetivo de interpretación de cuando puede existir razonabilidad en la actuación de la administración. Se halla plenamente justificada; y esta distinción no es desconocida en el Derecho Tributario. Por ejemplo, a los efectos de determinar qué actos de la Agencia Tributaria interrumpen o no la prescripción. Pero la interpretación de la Sala en esta sentencia, en mi opinión, conduce a este instituto prácticamente su extinción: si además de exigir la concurrencia de un vicio de nulidad pleno derecho es necesario para que surja el deber de indemnizar un plus -no sabemos cuál, lo único que se dice es que ha de ser grosero, término que desde el punto de vista de la Dogmática Jurídica es algo inconcreto y etéreo- estaremos condenando este instituto a, prácticamente, su inaplicación. Ya no es que la responsabilidad haya dejado de ser objetiva, como es el caso del Derecho Francés o alemán; es que prácticamente sería inexistente, un supuesto de laboratorio, quizá sólo para los casos en que haya cometido un delito. Nos situaríamos en un momento anterior a la LEF, que en 1954, pese al contexto político de contrario, supuso un avance en el reconocimiento de derechos básicos de los ciudadanos al establecer un régimen de responsabilidad patrimonial enormemente avanzado que el art.106.2 de la CE elevaría a rango constitucional.

Por otro lado, en el supuesto de autos, respecto de la liquidación anulada por falta de procedimiento, el supuesto del IRNR, es clara la existencia de un vicio de nulidad de pleno derecho, toda vez que la práctica de una liquidación sin sujeción a procedimiento no debió ser soportada, obligando a la actor a tener que acudir a la vía económico-administrativa, cuando ello era manifiestamente improcedente. Ello lo reconoce meridianamente el informe del Inspector Regional de 5.10.2018, que admite que en ese caso se ha producido un supuesto de funcionamiento anormal de la Administración.

Respecto de la liquidación anulada por retenciones de IRPF, sin embargo, no cabe decir lo mismo. La existencia de prescripción o de inexecutabilidad del deber de retener a los socios son supuestos de infracción del ordenamiento, y por tanto, de anulabilidad, que no se hallan en la misma situación que los vicios de nulidad de pleno derecho.

TERCERO.- Por otro lado, mi segunda discrepancia radica en la consideración de que no deben ser indemnizados los gastos de letrado sobre la base de que para ello están las costas procesales, como medio de recuperación de los gastos habidos para la asistencia del obligado tributario. A mi modo de ver tal consideración es desde el punto de vista jurídico inconsistente. Los gastos reclamados son los producidos en la vía administrativa y económico-administrativa, no judicial, por asistencia jurídica, por lo que no puede hablarse de gastos derivados del proceso. No cabe hablar, por tanto, de criterios sobre costas procesales.

Sobre esta base, entiendo que el actor no se hallaba obligado a soportar el coste de letrado para defenderse en la vía administrativa y económico-administrativa frente a un acto nulo de pleno derecho, que no se ajustaba al procedimiento legalmente establecido, porque no se incluía en el acuerdo de inicio del procedimiento, y que no debió haberse dictado.

Sin embargo, tampoco pueden ser plenamente recuperables y repercutibles en la Agencia Tributaria todos aquellos gastos que excedan de lo que constituyan los que normalmente puedan ser asumidos por el ciudadano medio bajo parámetros objetivos.

Es por ello que, ateniendo al volumen de los escritos formulados, la complejidad litigiosa y los costes medios de defensa, y por ello a la realidad social, pueden quedar los mismos cifrados, a falta de otro criterio en 15.000 euros, más el IVA, junto con los intereses legales devengados desde la fecha de la reclamación, frente a los 55.269,86 euros reclamados, y respecto del único procedimiento tributario que fue anulado por la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho, como era el de IRNR.

Ello debe suponer la anulación de la resolución impugnada, al menos parcialmente, y la consiguiente estimación parcial del recurso contencioso-administrativo, reconociendo una indemnización a favor de la actora de 15.000 euros, más el IVA, junto con los intereses legales devengados desde la fecha de la reclamación.

CUARTO.- Sin costas, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional, por las siguientes razones:

1º.- Porque procedería la estimación parcial del recurso.

2º.- Porque concurren relevantes dudas de derecho existentes.

3º.- Por la formulación del presente voto particular, que evitaría de por sí dicha imposición, sobre todo, si se ve amparado en lo que ha sido, hasta esta sentencia, doctrina reiterada de la Sala.

Así lo expresa el Magistrado firmante del voto particular, el cual habrá de notificarse a las partes junto con la resolución adoptada por la mayoría en la forma prevenida por la ley.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,

traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.