

La anulación de una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos ¿faculta a la Administración a liquidar de nuevo?

Sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administrativo, sección 2ª, de veintinueve de septiembre de dos mil catorce (Roj STS 3816/2014).

Antecedente normativo

Cita:

-Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

1. Planteamiento

El artículo 239 de la Ley General Tributaria, dentro del Título relativo a la revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de tributos y, en concreto, dentro del capítulo que regula las reclamaciones económico-administrativas, establece la obligación de los tribunales de resolver las reclamaciones sometidas a su conocimiento, recoge el contenido de estas resoluciones y, en su apartado tercero, dice lo siguiente:

“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.”

El referido artículo y apartado reconoce la retroacción de actuaciones cuando la resolución de la reclamación aprecie defectos formales, ¿cabe la retroacción por defectos de fondo?

El Tribunal Supremo niega esta posibilidad, dado el alcance de la retroacción como instrumento apto para reparar deficiencias; la estimación de una reclamación por defectos sustantivos puede anular la liquidación. Esta anulación, sin embargo, no impide a la Administración a practicar nueva liquidación, siempre que el derecho a determinar la deuda no haya prescrito y que el nuevo acto no incurra en reforma peyorativa.

Así lo afirma el Tribunal Supremo en la sentencia que traemos a estas líneas y en la que resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por una empresa a la que le practicaron unas liquidaciones por los conceptos de impuestos sobre el valor añadido y especial sobre el alcohol y bebidas derivadas de dos ejercicios con carácter plurianual, cuando debieron practicarse de forma mensual o trimestral.

La empresa planteó la correspondiente reclamación ante el Tribunal

Económico-Administrativo regional que anuló las liquidaciones y reconoció el derecho de la empresa a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas y al cobro de los correspondientes intereses.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central éste resolvió que la anulación no era procedimental; se había aplicado incorrectamente la normativa liquidadora de estos tributos, lo que no impedía la práctica de una nueva liquidación.

Planteado recurso contencioso-administrativo la Audiencia Nacional estimó parcialmente las pretensiones de la empresa y resolvió que el defecto por el que el órgano revisor regional anuló las liquidaciones practicadas no era de alcance formal sino sustantivo, lo que no impedía la práctica de nuevas liquidaciones de sustitución de la anulada, con dos limitaciones:

-que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y

-que no incurriera en reforma peyorativa (“*reformatio in peius*”).

La empresa plantea recurso de casación para la unificación de doctrina; considera que la sentencia infringe el artículo 239. 3 de la Ley General Tributaria, que sólo permite retrotraer actuaciones cuando el pronunciamiento anulatorio se funda en un defecto formal; infringe los principios de seguridad jurídica y de legalidad reconocidos en los artículos 9 y 14 de la Constitución; desconoce el derecho a obtener la tutela judicial efectiva y contradice la doctrina contenida en las sentencias de contraste que identifica.

2. Consideraciones jurídicas del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo se plantea la necesidad de responder a una doble cuestión: ¿cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo? (a) y si la respuesta es negativa ¿la Administración no puede dictar una liquidación en sustitución de la anulada? (b).

a) Retroacción de actuaciones por anulación de la liquidación

Respecto a la primera cuestión recuerda que “*nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto por razones materiales*” y añade que “*es jurisprudencia de esta sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)].*”

La Ley General Tributaria distingue entre las competencias en materia de liquidación y de revisión y las atribuye a instancias administrativas diferentes. La misma Ley impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir sobre todas las cuestiones que se susciten en el expediente, se hayan o no planteado por el interesado. La resolución, como se ha indicado al inicio, puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad, puede ser estimatoria y anular total o parcialmente el acto impugnado por razones materiales o formales.

Los tribunales económico-administrativos tienen una amplia facultad revisora pero esta facultad ha de ir acompañada de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados, dentro de los límites propios de la función que tienen atribuida.

En este sentido, los tribunales económico-administrativos pueden expulsar del mundo jurídico el acto impugnado porque se ha adoptado sin cumplir con las garantías formales y procedimentales establecidas en el ordenamiento y ordenar retrotraer actuaciones y reproducir el camino sin los defectos detectados, a fin de reparar la lesión.

La retroacción es un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario, por ello se permite practicar una nueva liquidación y reparar la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales.

La retroacción no es un mecanismo apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, es decir, no cabe retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación por razones sustantivas, materiales o de fondo. Esto no significa que anulado el acto administrativo de la liquidación tributaria, no pueda ser sustituido por otro.

b) Posibilidad de que la Administración dicte una liquidación de sustitución

El hecho de que no quepa retroacción de actuaciones cuando se anula una liquidación por razones sustantivas, materiales o de fondo, no impide que pueda sustituirse por otra liquidación.

La Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad está viva, es decir, anulada por razones de fondo, la Administración puede practicar nueva liquidación siempre que su derecho a determinar la deuda no haya prescrito. En este punto, el Tribunal Supremo recuerda la jurisprudencia que niega efectos interruptores de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho.

En este sentido, el Tribunal asegura que no comparte *“las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas.”*

Recuerda el Tribunal que esta facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta y niega todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Así, el Tribunal trae a colación la sentencia de 26 de marzo de 2012

en la que afirmó que, “en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación ... y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española.” Y añade “En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción.”

3. Conclusiones del Tribunal Supremo

En consecuencia, el Tribunal Supremo desestima el recurso y afirma que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en *reformatio in peius*.