

JOSÉ MARÍA ROJÍ BUQUERAS

*Abogado. Ernst & Young Abogados
Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Autónoma de Barcelona*

Extracto:

EN el presente trabajo se analiza el fundamento del derecho al reembolso del coste de las garantías otorgadas con el fin de obtener la suspensión de actos administrativos de naturaleza tributaria y el procedimiento para ejercitarlo, tanto si el acto ha sido anulado totalmente como parcialmente. A este respecto se hará mención al procedimiento de sustitución de garantías en los supuestos de resoluciones parcialmente estimatorias que no sean firmes. Por último, se tratará la posibilidad de obtener el reembolso de otros costes distintos a los derivados de la prestación de garantías, en especial, los relacionados con la asistencia letrada al contribuyente durante la vía administrativa en la que dicha asistencia no es preceptiva.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Breve referencia a la evolución jurisprudencial y normativa del derecho al reembolso de los costes de las garantías.
 - III. La consagración legal con carácter general del derecho al reembolso de los costes de las garantías.
 - IV. El desarrollo reglamentario del derecho al reembolso.
 - V. Garantías que generan el derecho y gastos reembolsables.
 - VI. Procedimiento para obtener el reembolso de los costes de las garantías.
 - VII. Reducción proporcional de garantías.
 - VIII. Plazo de prescripción del derecho.
 - IX. Reclamación de otros costes.
- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Los artículos 74 a 77 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, establecen un régimen de suspensión de los actos administrativos tributarios impugnados estrechamente ligado a la aportación de una garantía que asegure el crédito de la Hacienda Pública para el supuesto de que los recursos interpuestos fueran desestimados.

Este régimen no afecta únicamente a los actos impugnados en vía económico-administrativa, sino que resulta aplicable a la suspensión de los actos impugnados a través del recurso de reposición previo al económico-administrativo por expresa remisión de su normativa reguladora que, si bien establece algunas singularidades, asume también el procedimiento de suspensión automática. Remisión que también formula el artículo 14 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, respecto a los actos tributarios impugnados dentro de la esfera local.

La aportación de esa garantía para obtener la suspensión del acto administrativo implica un incremento de los costes del recurso que, aunque suele ser preferible a la inmediata ejecución del acto administrativo, supone un indudable esfuerzo material y un agravamiento económico de la situación inicial que el interesado mantenía con la Administración. Esta carga deriva directamente del principio de ejecutividad de los actos administrativos que resulta plenamente predicable de los de naturaleza tributaria y aun de los sancionadores, si bien estos últimos con ciertos matices.

El fundamento del principio de ejecutividad radica en la presunción de legalidad de los actos administrativos y en el privilegio administrativo de autotutela ejecutiva, que permite a la Administración ejecutarlos sin necesidad de que un tercero declare su validez¹. Ejecutividad que no es contraria al derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que la decisión sobre la misma pueda ser sometida a la revisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que sea menester, resuelva sobre la suspensión.

¹ El artículo 57.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece que: «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.» En el ámbito estrictamente tributario, el artículo 8 de la Ley General Tributaria dispone que «Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes.» Esta presunción de legalidad se complementa con el consecuente principio de autotutela ejecutiva recogido en los artículos 126 y 127 del mismo cuerpo legal, conforme a los cuales, iniciado el período ejecutivo en el momento señalado en el artículo 126, la Administración Tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

Sin embargo, el principio general de ejecutividad inmediata es susceptible de enervación a través de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos. La suspensión actúa como medida cautelar que contrapesa el privilegio de autotutela de la Administración.

Tiene reconocido el Tribunal Constitucional que «la ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución, ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende e incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica»².

No es que el privilegio de autotutela en sus vertientes revisora y ejecutora atribuido a la Administración sea contrario a la Constitución, no lo es dado que engarza directamente con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 de dicho cuerpo legal, pero su correcta armonización constitucional con el principio de tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso³.

En este sentido –y en clara referencia al derecho a la tutela judicial efectiva– el propio Tribunal Constitucional reconoce que, cabe afirmar en abstracto que también puede constituir una violación del citado derecho fundamental la imposición de requisitos o consecuencias no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones y recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derechos e intereses legítimos, siempre que el resultado limitativo o disuasorio que de ellos deriva supusiera un impedimento real a dicho ejercicio.

La suspensión, en principio excepcional, implica una limitación a la inmediata ejecución del acto administrativo cuya validez está siendo cuestionada ante los órganos administrativos o jurisdiccionales por el destinatario del mismo. Pero la necesaria protección del interés público exige que se asegure que, caso de frustrarse las pretensiones impugnatorias del interesado y confirmarse la validez del acto administrativo, la Administración no vea frustrada la posibilidad de ejecutar el acto

² Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo.

³ El Tribunal Constitucional tiene declarado que la potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 de la Constitución atribuye el monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunales, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse el de eficacia con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario, respecto de aquellas normas, medios o instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública.

como consecuencia del tiempo transcurrido entre el momento en que se dictó y aquel en el que se resuelven las impugnaciones frente al mismo. Para ello, la concesión de la suspensión de un acto administrativo tributario suele llevar aparejada la exigencia de una garantía.

Ahora bien, admitida la exigibilidad de una garantía para enervar la ejecutividad del acto a través de la suspensión, cuando posteriormente el acto impugnado y suspendido es declarado nulo o anulado, el fundamento último de su ejecutividad que reside en la presunción de legalidad queda destruido y, por ende, esa exigencia de una garantía para obtener su suspensión pierde su sentido *a posteriori*, por cuanto resulta de justicia que el administrado pueda ser resarcido de los costes que dicha suspensión le ha generado, respetando el principio de completa indemnidad de quien se ha visto perjudicado por un acto de la Administración posteriormente anulado ⁴. A esta cuestión dedicaré el presente trabajo.

II. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL Y NORMATIVA DEL DERECHO AL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS

La legislación y la jurisprudencia han evolucionado progresivamente en el sentido de reconocer el derecho del administrado al resarcimiento de los mencionados costes. Los Tribunales han ido paulatinamente reconociendo este derecho fundándolo en la responsabilidad patrimonial de la Administración. Ejemplo de esta corriente jurisprudencial es la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1995, que transcribo parcialmente por su relevancia:

«Tal solución debe llevar implícito, además, el abono, a cargo de la Corporación, de los gastos desembolsados para obtener y mantener el aval formalizado por la recurrente para obtener la suspensión de la ejecución del acto liquidatorio.

Conforme se ha declarado en la Sentencia de esta Sala y Sección de 18 de enero de 1995, y con arreglo al artículo 126.1 de la Ley General Tributaria, toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria. Surge, de esta forma, una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Supuesto que tal pago (ingreso) fuere indebido por causa de que la liquidación o su notificación estuviere mal practicada, la Administración tributaria estaría obligada a devolver el ingreso procedente y, de acuerdo con el artículo 2.2 b) del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, a abonar el interés legal aplicable a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su

⁴ FLIQUETE LLISO tiene dicho que: *el principio de total indemnidad del ciudadano frente a los actos administrativos contrarios a derecho exige el resarcimiento pleno de cuantos daños directos e indirectos se hayan derivado de ese acto o actuación, debiendo reconocerse la relevancia constitucional del derecho que dimana del mencionado principio, como trasunto del artículo 106.2 de nuestro texto Constitucional.*

ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago; interés legal que no es otra cosa sino una indemnización de daños y perjuicios en el caso de las obligaciones líquidas (en dinero), a tenor del artículo 1.108 del Código Civil.

El Derecho tributario vigente consagra, por tanto, la obligación del Tesoro a indemnizar los daños y perjuicios (pago del interés legal) en todas aquellas liquidaciones ingresadas cuyo importe hubiera de ser devuelto al sujeto pasivo por haber resultado indebido.

De esta forma, resulta, en este caso, que si el (recurrente) hubiese optado por hacer el ingreso de la deuda tributaria controvertida, la Hacienda Municipal habría tenido que proceder a su devolución y al pago de una indemnización consistente en el interés legal del dinero desde la fecha de su ingreso a la de la propuesta de pago.

Pero es cierto que no optó por tal pago sino por interponer recurso de reposición y, después, recurso contencioso-administrativo contra la providencia de apremio (dada la falta de constancia y de virtualidad de la notificación de la liquidación), y solicitar, simultáneamente, la suspensión de su ejecutividad. Indudablemente, ésta es una alternativa obligatoria del pago (o se ingresa o se reclama pidiendo la suspensión, ya que en otro caso se ejecuta o se termina de ejecutar forzosamente la deuda) que sólo tiene carácter opcional para dicho sujeto pasivo en lo que respecta a las modalidades de garantía a que se refiere, entre otros, por ejemplo, el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1981: el depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza bancaria –en este supuesto–. El nexo causal determinante de la responsabilidad de la Administración exaccionante está representado, aquí, por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una notificación de liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado al ciudadano, sea el interés legal de la cantidad de dinero depositada, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (por ejemplo, la constitución del aval ahora cuestionado), porque se halla constreñido a ello bajo el apercibimiento de que en otro caso se ejecutaría o se terminaría de ejecutar forzosamente la deuda.»⁵

Un primer paso legislativo a favor del reconocimiento de este derecho que la jurisprudencia venía proclamando, se dio a través de la Ley 25/1995, de 24 de febrero, que vino a reformar la Ley General Tributaria, introduciendo el artículo 81.5 con la siguiente redacción: «La Administración Tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza».

⁵ En sentido similar, véanse, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1988; 3 de febrero de 1989; 3 de abril y 13 de octubre de 1990; 10 de diciembre de 1991; 23 de mayo y 16 de julio de 1994; y, 18 de enero, 21 de febrero, 25 de marzo y 5 de mayo de 1995; 2 de julio y 18 de diciembre de 1998; 13 de marzo de 1999 y de 29 de febrero de 2000.

Con ello se reconocía el derecho al reembolso pero limitado al de los costes de los avales aportados para la suspensión de las sanciones y sujetándolo a que la declaración de improcedencia de las mismas adquiriera firmeza. Esta limitación llevó a muchos a hacer una lectura de sentido contrario conforme a la cual había que interpretar la nueva disposición en el sentido de que cuando lo anulado no era una sanción no cabía derecho a reembolso alguno.

Sin embargo esta interpretación ha sido superada y la disposición modificada por la reciente Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que ha venido a disipar muchas dudas y a plantear algunos problemas, conforme abordaré a continuación.

III. LA CONSAGRACIÓN LEGAL CON CARÁCTER GENERAL DEL DERECHO AL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS

En la actualidad el derecho a la devolución de los costes soportados está recogido en el artículo 3.c) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y reconocido como un derecho más del contribuyente:

«c) Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.»

El contenido del derecho mencionado se desarrolla en el artículo 12 del mismo cuerpo legal:

«Artículo 12. Reembolso de los costes de las garantías.

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval ⁶.

⁶ Esta mención se debe seguramente a un error de redacción del legislador consecuencia de las modificaciones introducidas en la norma durante su tramitación parlamentaria, puesto que reglamentariamente se debía regular, y así se ha hecho, el procedimiento para el reembolso tanto de otras garantías como de los avales.

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente.»⁷

Conforme al apartado primero, la Administración tributaria deberá efectuar el reembolso, que podrá ser total o parcial en función de cuál sea el resultado del recurso, pero corresponderá al particular acreditar el importe a cuyo reembolso tiene derecho; mientras que en el apartado segundo se regula el derecho a la reducción de las garantías.

IV. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL DERECHO AL REEMBOLSO

El 4 de febrero se aprobó el Real Decreto 136/2000, por el que se desarrolla parcialmente la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Este Reglamento regula el procedimiento para el reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias, contiene ciertas previsiones sobre el régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para las devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria; si bien me centraré únicamente en la cuestión del reembolso del coste de las garantías por ser la que afecta al objeto de este trabajo.

La regulación del reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias se estructura en tres capítulos: el primero de ellos referido a la regulación del derecho al reembolso del coste de garantías; el segundo, al procedimiento para obtener dicho reembolso; y, el tercero, a la reducción proporcional de garantías.

El principio que preside esta regulación es el de la asunción, por la Administración, del coste de las garantías aportadas por el contribuyente para suspender la ejecución de una deuda tributaria que, como consecuencia de una sentencia o resolución administrativa firmes, es declarada improcedente, estableciendo que si la improcedencia fuera parcial, el reembolso será también parcial.

⁷ La disposición adicional primera de la 1/1998, dio nueva redacción al artículo 81.4 de la Ley General Tributaria, cuya nueva redacción es la siguiente: «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza./ Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías./ Esta medida se extenderá en la forma que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores». La última mención resulta de difícil hermenéutica puesto que no se menciona ningún tipo de garantía salvo que a lo que haya querido referirse es a garantías prestadas con fines distintos a la suspensión como los son las prestadas para obtener un aplazamiento, pero no creo que sea esa la finalidad de la norma sino simplemente un error de redacción.

En cuanto a otros costes o conceptos distintos de los previstos en la norma comentada y que analizaremos a continuación, como los de asistencia letrada, el contribuyente deberá acudir, en su caso, al procedimiento general de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas.

Conforme al artículo primero del citado Reglamento, la Administración tributaria deberá reembolsar, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Es decir, el derecho a la devolución sólo nace –como no podía ser de otra manera– cuando la deuda garantizada sea declarada improcedente, con independencia de que dicha declaración proceda de un órgano administrativo o de un órgano jurisdiccional, siempre y cuando la resolución adquiera firmeza⁸. Esta última exigencia implica que mientras la deuda esté en situación de pendencia ante

⁸ La generosa regulación de este derecho, en cuanto a este punto concreto, conlleva que cualquier deuda que sea declarada improcedente genera un derecho del contribuyente al reembolso de los costes originados por la suspensión, con independencia de cuál sea la causa que ha determinado la improcedencia de la deuda. Pueden darse supuestos en que la declaración de improcedencia no sea en absoluto imputable a la Administración sino que derive de un acto del legislador en el que modifique una norma. Este supuesto se produjo por ejemplo con la modificación de la cuantía de las sanciones por la Ley 25/1995 –téngase en cuenta que en aquel momento las sanciones también debían garantizarse si se pretendía su suspensión– que conllevó que los Tribunales redujeran las sanciones impuestas a los administrados por aplicación retroactiva de la norma penal más favorable, sin embargo en estos supuestos la jurisprudencia no reconoció derecho a reembolso alguno por los costes de la suspensión. Con la nueva regulación, en un supuesto similar el administrado obtendría no sólo el beneficio de la aplicación retroactiva de una norma sino además el reembolso del coste soportado por la suspensión de la deuda. Véanse en este sentido distintas Sentencias de la Audiencia Nacional dictadas en supuestos en que no era de aplicación la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes por aplicación del criterio temporal. Entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de julio de 1997 dictada en un supuesto en que se produjo una estimación parcial del recurso planteado por el reclamante, pero no por un incorrecto actuar administrativo, sino por una causa sobrevenida que ha modificado, en beneficio del interesado, uno de los elementos de la liquidación tributaria girada, habiendo sido adecuada a derecho la actuación administrativa. En concreto, aunque las sanciones impuestas a la actora en las liquidaciones impugnadas eran ajustadas a Derecho, procedió su revisión en aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, conforme a la cual la nueva normativa era de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en dicha Ley cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resultara más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza, concurriendo ambos requisitos en el supuesto analizado por la Audiencia Nacional. Pues bien, en este contexto, la Audiencia Nacional responde a la cuestión planteada por la recurrente solicitando el abono de los gastos de formalización de garantías para obtener la suspensión de la ejecutividad de las liquidaciones impugnadas denegándosele: «Y esta Sala no puede acceder a dicha pretensión, porque el abono de los gastos de formalización de garantías sólo procede cuando existe una estimación (total o parcial) de la pretensión de la actora, según criterio seguido por el Tribunal Supremo (por ejemplo, Sentencias de 2 febrero 1988; 3 febrero 1989; 3 abril y 13 octubre 1990; 10 diciembre 1991; 23 mayo y 16 julio 1994 y 18 enero, 21 febrero, 18 y 25 marzo, y 5 mayo 1995), habida cuenta que la estimación de un recurso debe llevar implícito, además, el abono, a cargo del Tesoro, de los gastos desembolsados para obtener y mantener la garantía formalizada por la recurrente para obtener la suspensión de la ejecución del acto liquidatorio (sin necesidad de acudir a un nuevo proceso), por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42, en relación con el 84, c) de la Ley de esta Jurisdicción, ya que esa condena no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de una situación jurídica individualizada, toda vez que el sujeto pasivo no tiene por qué soportar los gastos derivados de una actuación irregular de la Administración. Ahora bien, cuando procede desestimar la pretensión de la actora, o incluso en un supuesto como el presente, de estimación parcial, pero no por un incorrecto actuar administrativo, sino por una causa sobrevenida que ha modificado (en beneficio de la actora) uno de los elementos de la liquidación tributaria girada (las sanciones), es evidente que no cabe restitución alguna, dada la adecuación a derecho de la actuación administrativa.»

cualquier órgano o esté dentro del plazo para ser recurrida por cualquiera de las partes, no nazca el derecho del contribuyente a la devolución del coste de las garantías, con independencia de que éstas se hayan podido cancelar.

Así, en el supuesto de que un contribuyente hubiera impugnado en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional una deuda liquidada por la Administración interesando la suspensión de la misma y aportando a tal efecto la debida garantía y el Tribunal hubiera estimado las pretensiones aducidas, la Administración debería liberar la garantía pero el contribuyente no tendría derecho a la devolución de los costes que la constitución, mantenimiento y cancelación de la misma hubieran generado hasta que la resolución hubiera adquirido firmeza por no haber sido recurrida por la Administración en el plazo de dos meses o por, de haber sido recurrida, haber sido confirmada mediante sentencia firme por el correspondiente Tribunal Superior de Justicia.

De tal manera que si el Tribunal Superior de Justicia confirmara la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional –por lo menos cuatro años más tarde–, el administrado podría reclamar los costes soportados hasta que obtuvo la resolución del órgano administrativo pero sin los intereses devengados desde entonces dado que la norma no reconoce este derecho. En todo caso, entiendo que cabrá solicitarlos en el propio procedimiento de reembolso y en caso de que no se le reconozcan solicitarlo por el procedimiento de declaración de responsabilidad patrimonial, con el problema añadido de que el plazo para instarlo es de sólo un año.

De la misma manera y tal como prevé el apartado segundo del artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía si bien dicha reducción de la garantía no dará derecho a la devolución de los costes por esa parte de la garantía hasta que la estimación parcial sea firme, de tal manera que si en el futuro se confirma la resolución tendrá el mismo problema en cuanto a exigencia del interés de demora.

En el caso de que la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Esta previsión no se ajusta a la naturaleza unitaria del acto administrativo, como ha señalado muy acertadamente FALCÓN Y TELLA comentando la Instrucción 9/1998 que contenía una disposición en el mismo sentido:

«Supone un claro retroceso respecto a los criterios jurisprudenciales que venían aplicándose hasta ahora, y supone desconocer que en caso de estimación del recurso, aunque sea parcial, hay que dictar una nueva liquidación, por lo que el ingreso derivado de la liquidación anterior ha de calificarse como indebido en su totalidad, sin que tenga sentido alguno ni exigir intereses por el tiempo que medie entre la liquidación anulada

y la nueva liquidación, ni negar al contribuyente el resarcimiento de los costes que haya acarreado la suspensión de la primera liquidación. Téngase en cuenta que, en caso de que el contribuyente hubiera optado por el ingreso, procede la devolución de la totalidad de lo ingresado, con intereses, sin que pueda retenerse cantidad alguna a cuenta de la nueva liquidación que haya de dictarse, como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1996, por lo que en caso de suspensión no se ve cómo es posible limitar en estos casos el resarcimiento de los costes que la misma haya originado»⁹.

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999 formula un sintético y completo estudio de la evolución de esta cuestión, demostrando la regresión que supone la nueva Ley –que no aplica por carecer de carácter retroactivo –en relación con la doctrina jurisprudencial anterior:

«Esta Sala ha mantenido en numerosas sentencias, citadas por la entidad recurrente, que en el caso de estimarse el recurso contencioso-administrativo, la Administración Pública, en este caso la Diputación Foral de Vizcaya, debe resarcir la totalidad de los gastos del aval presentado, aunque la estimación del recurso fuera solamente parcial.

Nuestro Derecho Tributario positivo reconoció al fin la obligación de resarcir a los contribuyentes de los gastos de los avales, en el artículo 81, apartado 5, de la Ley General Tributaria según la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, pero lo hizo tan cicateramente, que el resarcimiento lo limitó al reembolso del coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiriera firmeza.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, amplió con todo acierto el resarcimiento de los gastos de los avales a las cuotas declaradas improcedentes y así estableció en su artículo 12, apartado 1 que (...).

Como se observa, esta Ley limita el resarcimiento, en el caso de estimación parcial de las reclamaciones a la parte proporcional de los costes de los avales, norma que no se discute, pero no obstante la Sala considera que debe aplicar su propia doctrina anterior a las leyes 25/1995, de 20 de julio y 1/1998, de 26 de febrero, porque estas leyes carecen de efecto retroactivo, en cuanto sean restrictivas respecto de la doctrina interpretativa anterior de las disposiciones (que regían en la fecha de autos) artículo 106 apartados de la Constitución, artículo 41 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración

⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los costes del aval» en Aranzadi, editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1998.

del Estado y artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, doctrina interpretativa que mantenía la obligación de indemnizar por la totalidad de los gastos del aval, si la Administración Tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de integridad del pago.»

En todo caso, una vez adquiriera firmeza la resolución, será la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto de liquidación de la deuda cuya improcedencia se declara, la obligada a efectuar el reembolso que alcanzará a los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación ¹⁰.

V. GARANTÍAS QUE GENERAN EL DERECHO Y GASTOS REEMBOLSABLES

El elenco de garantías que se pueden aportar para obtener la suspensión de la deuda tributaria es muy amplio, puesto que si bien están tasadas las que se pueden aportar para la suspensión automática prevista en el artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, la suspensión prevista vía artículo 76 admite cualquier tipo de garantía.

En primer lugar, se puede aportar cualquiera de las garantías mencionadas en el artículo 75 aunque no contengan todas las menciones o requisitos exigidas en dicho precepto. Por ejemplo: se podrá presentar la fianza personal de dos contribuyentes –o de uno solo– aunque la deuda exceda del límite de 250.000 ptas., o aunque dichos contribuyentes no sean de la misma localidad. También podrá presentarse un aval que no sea solidario o que no esté prestado por cualquiera de las entidades mencionadas en el artículo 75.6.b): bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito o sociedades de garantía recíproca ¹¹. O también se podrá realizar un depósito de valores distintos a los señalados en el artículo 75.6.a).

¹⁰ Habrá supuestos en los que la Administración que dictó el acto de liquidación no sea la responsable de su declaración de improcedencia y en consecuencia no debe ser quien soporte el coste económico del reembolso por cuanto, pese a que dado el tenor de la norma será la responsable ante el contribuyente, podrá utilizar los mecanismos de reclamación entre las Administraciones para resarcirse. Piénsese en los supuestos de recursos indirectos en los que la liquidación encontraba cobertura en una norma reglamentaria cuya ilegalidad da origen a la improcedencia de la liquidación. O los supuestos en que el derecho a liquidar prescribe por paralización durante más de cuatro años de la reclamación ante un Tribunal Económico-Administrativo, sin que le sea imputable dicha paralización a la Administración autora del acto.

¹¹ En el artículo 75 no se recoge la posibilidad de que se garantice la deuda mediante contrato de seguro de caución celebrado en la forma y condiciones que reglamentariamente se pudieran establecer, con entidad aseguradora autorizada para operar en el ramo de caución. Posibilidad que sí que recoge por ejemplo el artículo 36 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas. (Hoy en el Texto Refundido 2/2000).

Además podrán ofrecerse como garantía hipotecas mobiliarias e inmobiliarias y prendas, con o sin desplazamiento, por cuanto hay que considerar todas ellas como garantías aptas para la obtención de la suspensión ¹².

En general es admisible cualquier tipo de garantía ya esté o no mencionada en la norma y siempre y cuando a juicio del Tribunal sea idónea para el fin perseguido.

En este contexto, el artículo 2 del Real Decreto 136/2000, establece que el derecho al reembolso contemplado en el mismo alcanzará a las garantías que hayan sido aceptadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias y que, a continuación, se mencionan:

1. Avales prestados por entidades de crédito y sociedades de garantía recíproca;
2. Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias;
3. Prendas, con o sin desplazamiento; y ¹³
4. Cualesquiera otras que hubiera aceptado la Administración o los Tribunales.

La mención contenida en el apartado 4 vacía de contenido el artículo en la medida en que, afortunadamente, extiende la aplicación del Real Decreto a cualquier garantía sin limitación alguna, claro está que siempre que la hubiera aceptado la Administración o los Tribunales, lo que implica la totalidad de las garantías efectivamente prestadas.

¹² El artículo 22.2 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, en la redacción dada por la 25/1995, de 20 de julio, establece que: «Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa aceptación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A los efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualquiera otras que se estimen suficientes.»

¹³ Obsérvese como el elenco de garantías no coincide ni con las señaladas en el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, ni con las señaladas artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, en la redacción dada por la 25/1995, de 20 de julio, que establece que:

- «1. La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, mediante depósito en dinero, o valores públicos, o aval o fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o fianza personal o solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y sólo para las cuantías que se determinen por Orden, el importe de la deuda tributaria y de los intereses de demora.
2. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa aceptación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A los efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualquiera otras que se estimen suficientes.»

Lo que la norma sí que limita de manera efectiva son los costes cuyo reembolso se ordena mediante el procedimiento que establece.

1. En los avales, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en concepto de comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia.
2. En las hipotecas y prendas, el coste de las mismas incluirá las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos:
 - i) Gastos derivados de la intervención de fedatario público.
 - ii) Gastos registrales.
 - iii) Impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.
 - iv) Gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere el artículo 76.5 del Reglamento de Procedimiento en la Reclamaciones Económico-Administrativas.
3. En los depósitos en dinero efectivo constituido de acuerdo con la normativa aplicable, se abonará el interés legal correspondiente a las cantidades depositadas hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia ¹⁴.
4. Cuando se hubieran aceptado por la Administración tributaria o los Tribunales garantías distintas de las anteriores, se admitirá el reembolso de las mismas, limitado exclusivamente, a los costes acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación.

¹⁴ Curiosamente el Real Decreto señala aquí expresamente los depósitos en dinero efectivo cuando no los menciona explícitamente en el artículo que dedica a las garantías a las que alcanzará el derecho a reembolso sino que quedan englobadas en la mención a cualquiera otras que acepten los tribunales o la Administración. Téngase en cuenta que el depósito en dinero en efectivo –junto al de valores públicos– es una de las garantías listadas aptas para obtener la suspensión automática de los actos de contenido económico conforme al artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, según el cual la garantía bastante podrá consistir en depósito de dinero en efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales o, en su caso, en la corporación o entidad interesada. Cuando se trate de deuda pública anotada se aportará certificado de inmovilización del saldo correspondiente a favor del órgano que dictó el acto.

La norma aclara respecto al plazo de treinta días que en el supuesto de que la Administración, por causa imputable a la misma, no hubiera devuelto o cancelado la garantía en el mismo, dicho plazo se ampliará hasta que dicha devolución o cancelación se produzca. Por lo tanto, la voluntad es que la Administración libere las garantías en el plazo de treinta días desde que se le notifique la resolución y en caso contrario se le penalizará con la ampliación del plazo de responsabilidad por el coste de las garantías.

VI. PROCEDIMIENTO PARA OBTENER EL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS

En cuanto al procedimiento para obtener el reembolso del coste de las garantías, se iniciará por el interesado mediante escrito motivado presentado ante el órgano competente, al que se acompañará copia de la resolución, administrativa o judicial y acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita.

La primera cuestión consiste en determinar cuál es el órgano competente. Conforme al Real Decreto 136/2000, serán órganos competentes para acordar el reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión de deudas tributarias liquidadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los Jefes de la dependencias de recaudación de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ¹⁵.

Cuando el reembolso del coste de garantías tenga su origen en la suspensión de deudas tributarias liquidadas por Departamentos ministeriales o entidades u organismos, serán competentes los correspondientes órganos liquidadores.

Los órganos competentes de las Haciendas Territoriales para el reembolso del coste de garantías aportadas para suspender la ejecución de deudas tributarias liquidadas por las mismas, serán los que se determinen en su normativa propia y, en defecto de ésta, los que ejerzan funciones análogas a las de los órganos mencionados en el ámbito de la Administración del Estado.

¹⁵ A estos efectos, serán órganos competentes para la tramitación del procedimiento y para elevar la propuesta de resolución al Jefe de la dependencia de recaudación, los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión de la que trae causa la correspondiente solicitud de reembolso cuando la misma se haya interesado por el procedimiento del artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, o los órganos de recaudación competentes en razón de la adscripción del deudor, cuando la suspensión de la que trae causa la solicitud de reembolso hubiera sido acordada en un recurso de reposición, cualquiera que sea el órgano competente para resolver este último. Cuando se trate de suspensiones cuyas garantías obren en poder de los Tribunales Económico-Administrativos por haberse tramitado conforme al procedimiento del artículo 76 de dicha norma, o de los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, corresponderá tramitar la petición de reembolso de costes al órgano de recaudación competente por razón de la adscripción del deudor.

Una vez determinado el órgano competente, el escrito motivado que se deberá dirigir a éste deberá contener las siguientes menciones:

1. Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, así como domicilio a efectos de notificaciones.
2. Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud.
3. Lugar y fecha.
4. Firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresa por cualquier medio.
5. Órgano al que se dirige.

En cuanto a los documentos y datos que se deberán acompañar a la solicitud de reembolso:

1. Copia de la resolución, administrativa o judicial, por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo cuya ejecución se suspendió con mención de su firmeza.
2. Acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita ¹⁶.
3. Declaración expresiva del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, pudiendo optar por:
 - i) Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito o bancaria.
 - ii) Cheque cruzado o nominativo.
 - iii) Compensación en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

¹⁶ En el supuesto de avales, deberá aportarse certificado expedido por la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca concedente del aval, haciendo constar las cantidades satisfechas a la misma por la concesión, mantenimiento y cancelación del aval, con expresión de la cantidad avalada así como copia del aval presentado. En relación con el resto de garantías deberá acreditarse el pago efectivo de los gastos mencionados en los párrafos b) y d) del apartado 1 del artículo 3, así como la fecha de constitución del depósito a que se refiere el párrafo c) del mismo precepto.

En el supuesto de que el órgano instructor entendiera que la solicitud no contiene alguna de las menciones, datos o documentos mencionados, deberá conferir al interesado un plazo prorrogable de diez días al efecto de que pueda proceder a la subsanación, y en caso de que no lo hiciera se le tendrá por desistido.

El órgano que instruya el procedimiento podrá llevar a cabo cuantas actuaciones resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita, pudiendo solicitar los informes o actuaciones que juzgue necesarios. Finalizadas dichas actuaciones, el órgano instructor, antes de redactar la propuesta de resolución, dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que considere conveniente a su derecho. Podrá prescindirse de este trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.

Una vez concluida la instrucción y evacuado, en su caso, el trámite de audiencia, se dictará resolución que deberá notificarse al interesado en un plazo máximo de seis meses desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación ¹⁷. Tras la notificación se expedirá, en un plazo máximo de diez días, el oportuno mandamiento de pago.

Si transcurriera el plazo de seis meses sin que se haya dictado la resolución ¹⁸, se podrá entender desestimada la solicitud, a efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación. La resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio ¹⁹.

Sin embargo, considero que hubiera sido más acorde con la naturaleza de la acción ejercitada y con su fundamento, el establecer que la resolución presunta tuviera carácter estimatorio de tal manera que, transcurrido el excesivamente generoso plazo de seis meses sin que la Administración resolviera expresamente, el administrado pueda considerar estimada su petición. Sobre esta cuestión y en este sentido se ha pronunciado FENELLÓS PUIGCERVER:

¹⁷ Entiendo que la naturaleza del procedimiento y lo simple de sus trámites no justifica un plazo tan dilatado de tiempo para la resolución. Creo que hubiera sido más oportuno establecer el plazo de tres meses tan común en nuestro derecho administrativo general. Téngase en cuenta por otra parte que no se reconoce un derecho a la devolución de los intereses por el tiempo transcurrido desde que se incurrió efectivamente en el gasto hasta que la Administración procede a su reembolso aunque en mi opinión debe solicitarse.

¹⁸ La norma habla de que transcurra el plazo de seis meses sin que se hubiera dictado la resolución pero entiendo que debe referirse al transcurso del plazo sin notificación, en lógica coherencia con la obligación mencionada en el párrafo anterior que establece un plazo de seis meses para la notificación no para la resolución que necesariamente se habrá de producir antes.

¹⁹ Aunque no resulte de aplicación por exclusión expresa de la disposición adicional quinta, esta disposición se ajusta al espíritu de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

«Entramos aquí en otra cuestión más que espinosa. Personalmente no entendemos el tratamiento que se da al silencio de la Administración. La resolución presunta debería tener carácter positivo y si la Administración quiere rechazar el reembolso, debe justificar de modo expreso sus razones, máxime cuando existe un pronunciamiento firme (pudiera ser administrativo) que declara la improcedencia del acto punitivo. El carácter negativo del silencio pudiera descansar sobre el artículo 142.7 de la LRJAPPAC en materia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas. Este precepto –para evitar que la dilación y falta de una resolución expresa conceda sin más e indiscriminadamente a los peticionarios derechos contra la Administración Pública– emplea la cautela del silencio negativo. Sin embargo, la previsión general de este precepto no significa que la Administración (en uso de la facultad concedida en el párrafo 5 del artículo 43 de la misma LRJAPPAC) no pueda atribuir efectos estimatorios a la falta de pronunciamiento expreso.»²⁰

La resolución que ponga fin a este procedimiento será reclamable en vía económico-administrativa, previo el recurso de reposición si el interesado decidiera interponerlo. El régimen de recursos difiere del establecido en materia de responsabilidad patrimonial en el que la resolución es directamente impugnabile en vía jurisdiccional.

VII. REDUCCIÓN PROPORCIONAL DE GARANTÍAS

En cuanto a la reducción proporcional de garantías en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuestos y hasta que la sentencia o resolución administrativa adquiera firmeza, conforme al reglamento estudiado, el contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada, si bien la garantía anterior seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, manteniendo su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe de la deuda subsistente.

A los solos efectos de la reducción o sustitución de las garantías aportadas, el órgano gestor practicará en el plazo de un mes, a contar desde la fecha de presentación de la solicitud del interesado, la liquidación que hubiera resultado de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente.

Cuando nos referimos a estimaciones parciales debemos distinguir dos supuestos distintos:

a) Que se anulen recargos, intereses u otros elementos de la deuda; o,

²⁰ FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: «Reembolso de los gastos de los avales» en *Tribuna Fiscal*, número 65, pág. 70-74.

b) Que la estimación parcial dé lugar a la modificación del acto ordenándose la práctica de una nueva liquidación.

El efecto general en los supuestos en que de una liquidación se anulen recargos, intereses u otros elementos distintos de la cuota, es que la garantía seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, pero podrá ser sustituida por otra que cubra solamente la nueva deuda en el caso de que se pretenda continuar impugnando la liquidación en la parte que resulte desestimatoria.

Por lo tanto, el contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada hasta que la sentencia o resolución administrativa adquiera firmeza sin que esta devolución de la garantía dé lugar al derecho al reembolso hasta tanto en cuanto la estimación parcial no adquiera firmeza ²¹.

Por el contrario, si lo que se ordena es la modificación del acto administrativo, lo que se produce es la anulación del acto administrativo impugnado en su totalidad por más que se ordene a la Administración que dicte un nuevo acto.

Si dicha resolución parcialmente estimatoria es recurrida en alzada, siguiendo a PONT MESTRES, cabe hacer la siguiente distinción:

«Las resoluciones dictadas en primera instancia que anulen los actos liquidatorios recurridos pero que ordenen girar otros y se recurran en alzada por ambas partes no son ejecutivas.

Por el contrario, en las resoluciones dictadas en primera instancia que anulen los actos liquidatorios recurridos pero que ordenen girar otros y se recurran únicamente por el reclamante inicial en la parte desestimada, la anulación del acto liquidatorio deviene firme a diferencia de la parte de la liquidación recurrida que no es ejecutable.

La firmeza del acto anulado elimina la deuda tributaria liquidada por lo que la garantía formalizada para la suspensión de su ejecución carece ya de significación al no garantizar nada, por lo que, a instancia de parte, procede su devolución o cancelación según sea la modalidad de garantía.» ²²

²¹ Serán órganos competentes para proceder a la sustitución de la garantía los órganos que en su momento acordaron la suspensión.

²² PONT MESTRES, Magín: «Resoluciones económico-administrativas estimadas parcialmente y recurridas en alzada: efectos en la ejecutividad y en las garantías suspensivas de la misma» en *Impuestos*, número, 21, 1998, pág. 63-78.

Para el supuesto en que no se opte por la impugnación, establece el Reglamento General de Recaudación en su artículo 20.8, que si la resolución da lugar a la modificación del acto u ordena la retroacción del procedimiento, la deuda resultante del acto que se dicte en ejecución de dicho acuerdo habrá de ser ingresada en los plazos siguientes:

- a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior; y,
- b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.

La notificación del nuevo acto dictado en ejecución de la resolución administrativa indicará expresamente este plazo.

VIII. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO

Una de las cuestiones a las que no hace referencia la norma es el plazo de prescripción del derecho al reembolso, lo que nos obliga a considerar que, o no existe plazo y por lo tanto se puede solicitar en cualquier momento, o que el plazo hay que buscarlo en las normas generales de la prescripción en ausencia de disposición específica. Inclinandonos por esta segunda opción queda por resolver cuál es el plazo aplicable:

- a) El de un año en concordancia con el de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas y con el del artículo 1.968 del Código Civil en relación con el 1.902 y la responsabilidad aquiliana.
- b) El de cuatro años establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria.
- c) El de quince años del artículo 1.964 del Código Civil respecto a las obligaciones que no tiene plazo específico.

Conforme a mi modesto entender, deben descartarse tanto la primera como la segunda opción por no contener el tenor literal de dichas normas mención expresa a este supuesto y no ser apropiada la aplicación analógica de normas en materia de prescripción, si bien la naturaleza de la acción hubiera hecho más apropiado el establecimiento expreso del plazo de un año. Descartadas por tanto las anteriores hay que inclinarse por la aplicación del plazo de quince años dada la aplicación supletoria del Código Civil y el carácter general del precepto ²³.

²³ Artículo 1.964 del Código Civil: «La acción hipotecaria prescribe a los 20 años, y las personales que no tengan señalado término especial de prescripción, a los 15 años.»

IX. RECLAMACIÓN DE OTROS COSTES

Por último, señalar que el Real Decreto aclara que su alcance se limita al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien, el obligado tributario que lo estime procedente podrá instar, con relación a 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 y desarrollado por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos en materia de responsabilidad patrimonial, siempre y cuando se den las circunstancias previstas para ello.

Las circunstancias exigidas por dicha norma son fundamentalmente la existencia de una lesión en cualquiera de los bienes o derechos de un administrado siempre que la misma sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley. El daño alegado habrá de ser efectivo, valuable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

La doctrina y en ocasiones la jurisprudencia se han planteado si por este cauce se pueden reclamar otros costes distintos a los derivados de la aportación de garantías, tales como los honorarios de letrados o los gastos derivados de la práctica de pruebas periciales o no. Los principios en conflicto son principalmente el de gratuidad del procedimiento administrativo frente a la de indemnidad del ciudadano ante la actuación irregular de la Administración Pública.

La Audiencia Nacional ha reconocido en varias sentencias el derecho del administrado a ser resarcido de los costes de letrado incurridos en reclamaciones económico-administrativas pese a que la actuación de éste no fuera preceptiva, entendiendo el Tribunal que la complejidad de la cuestión debatida hacía que de hecho dicha asistencia fuera imprescindible para el buen fin de las pretensiones aducidas.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 1996, dictada antes de que existiera un procedimiento específico para el reembolso de los costes del aval, abordó en sede de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública la procedencia de indemnización, tras la suspensión de resolución recurrida en vía económico-administrativa posteriormente anulada, por los gastos por aval y por los honorarios de letrado.

En cuanto a si la Administración estaba o no obligada a indemnizar a la actora por los gastos de aval prestado para lograr la suspensión de la ejecución de una sanción tributaria anulada por el Tribunal Económico-Administrativo, recuerda la Audiencia que el Tribunal Supremo en reiterada doctrina jurisprudencial ha venido exigiendo para que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (Texto Refundido de 26 julio 1957 y el art. 106, párr. 2 de la Constitución Española), surja la responsabilidad patrimonial de la Administración tres requisitos:

1. La efectiva realidad de un daño evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas que el particular no tenga obligación de soportar;
2. Que la lesión originada al particular reclamante en sus bienes o derechos sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos; y
3. Que la relación de causalidad entre los dos elementos anteriores no quiebre por causa de fuerza mayor o actos imputables al propio interesado o a un tercero.

Doctrina cuya plasmación legal se encuentra en el artículo 139 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas.

La Audiencia resuelve el litigio planteado entendiendo que la lesión es consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos resulta del hecho de que los avales fueron prestados a consecuencia del acta levantada por la Inspección de los Tributos, a dos contribuyentes ante quienes se presentaban dos posibilidades: recurrirla o no, y optaron por el recurso, y en tal situación abonar el importe del acta, o garantizar el mismo para lograr de la Administración la suspensión de la ejecución del referido acto administrativo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 81, párr. 1 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, optaron por el aval bancario. La relación de causalidad entre el gasto y la actuación administrativa no quebraba por causa de fuerza mayor, y el daño era imputable a la Administración exclusivamente.

En cuanto a los honorarios del Letrado que dirigió el recurso que culminó en la anulación del acta de Inspección, si bien es cierto que la asistencia profesional no es imperativa a tenor de lo dispuesto en el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, «este Tribunal ha de aplicar las leyes teniendo en cuenta la realidad; es decir, que de hecho tal asistencia es imperativa una vez comprobada la complejidad de los procedimientos impugnatorios y la especialización de los funcionarios y órganos administrativos ante quienes han de desarrollarse tales procedimientos. La Sala considera que la actora, sin asistencia letrada, no hubiera alcanzado el resultado indicado más arriba, la anulación de una sanción contraria a derecho». Por cuanto procedió a estimar el recurso y declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración y el reconocimiento del derecho de los actores a ser indemnizados por los gastos en honorarios de letrado ²⁴.

²⁴ En el mismo sentido se ha pronunciado recientemente la propia Audiencia Nacional en Sentencia de 21 de octubre de 1999: «En esencia, y por lo tanto, lo fundamental es resolver si cabe el resarcimiento de los honorarios profesionales, aunque la postulación o la asistencia técnica no sea obligatoria, sino ejercicio opcional y libre del administrado. Precisamente, en opinión de la Sala aquí se encuentra la esencia de la cuestión, en determinar si la opción por la asistencia profesional es realmente libre (formalmente no puede discutirse que lo es). Pues de llegarse a la conclusión de que la asistencia profesional es realmente obligada, no cabe duda de que debería ser indemnizada, pues como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1997, el principio de total indemnidad que caracteriza la responsabilidad patrimonial de la Administración por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, es una consecuencia del carácter objetivo de tal responsabilidad, y en consecuencia el deber de resarcir alcanza por ello todas las consecuencias que objetivamente se deriven del hecho dañoso, siempre que no se aprecie una ruptura del nexo de causalidad entre los daños o per-

En sentido contrario se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en Sentencia, de 9 de mayo de 1997, en la que reconoció la obligación de la Administración de indemnizar los gastos de aval aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones pero entendió que los gastos derivados de honorarios profesionales devengados en la defensa jurídica en la vía económico-administrativa no son indemnizables al ser gastos en los que no era obligatorio incurrir, pues no es preceptiva la intervención de abogado en esta vía, sino del interés y beneficio de la recurrente de valerse del auxilio jurídico de profesionales del Derecho, en intervención no preceptiva para comparecer y actuar en la vía económico-administrativa. Entendió así el Tribunal que este concepto viene a emparentarse con el régimen de las costas judiciales, que excluyen de su tasación aquellos gastos devengados por profesionales cuya intervención es innecesaria en el proceso.

En el mismo sentido desestimatorio se ha pronunciado también la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en Sentencia de 17 de mayo de 1997.

Por el contrario parte de la doctrina se ha manifestado respaldando la tesis expuesta de la Audiencia Nacional. En este sentido, IBÁÑEZ GARCÍA entiende que en el supuesto de que el contribuyente tuviese razón en su pretensión impugnatoria frente a la Administración, y así se le hubiere reconocido, tendría que ser resarcido por ésta también de los demás costes que el proceso le pudiese haber ocasionado, tales como los de abogado, procurador, peritos, etc.^{25, 26}

La cuestión por lo tanto sigue abierta en el ámbito jurisprudencial, pero, a mi juicio, el principio de entera indemnidad del administrado frente a las consecuencias de los actos administrativos

juicios causados y la actividad de la Administración. Centrado el debate en estos términos, es cierto que como razona el Consejo de Estado y recoge la Administración, en principio y como regla general, no cabe indemnizar los honorarios profesionales cuando la intervención o asistencia técnica no sea preceptiva –Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1993–. Pero lo anterior no es obstáculo para que en casos singulares y en atención a las circunstancias concurrentes, aunque tal asistencia no sea legalmente preceptiva, lo cierto es que atendiendo a la complejidad del asunto, sin la misma el administrado no puede realizar las alegaciones adecuadas en defensa de sus intereses. En esta línea la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 1997, contestando expresamente el argumento del Consejo de Estado conforme al cual la asistencia no es preceptiva, razona que «es claro, como acertadamente afirma el Consejo de Estado en su dictamen, que los mismos son de carácter voluntario, pero tal voluntariedad que si bien es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con el asesoramiento jurídico es evidente dada la complejidad del asunto por lo que no cabría rechazar, sin más, la pretensión en este punto». Concediéndose la indemnización solicitada por honorarios profesionales en atención a la complejidad del asunto. Lo propio hace la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1997 y venimos haciendo en esta Sala y Sección, como se desprende de las Sentencias de 16 de diciembre de 1996 y 22 de octubre de 1998.»

²⁵ IBÁÑEZ GARCÍA, Issac: «Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente» en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 176, noviembre de 1997, pág. 3-44.

²⁶ En el mismo sentido MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid 1997, pág. 112: En esta línea interpretativa, debe mantenerse que la indemnización ha de cubrir todos los costes, entendidos en el sentido más amplio posible, que hayan generado para el particular derivados de un mal funcionamiento de los servicios públicos que no tiene obligación de soportar; ello supone añadir a los de constituir y mantener la caución propiamente dichos, cualquier otro tipo de gastos en los que se le haga incurrir, en fin, la paralización de la ejecutividad de un acto tributario que se demuestra, desde un principio, improcedente (representación, peritos...).

que luego son anulados, exige que se reconozca el derecho al resarcimiento de todos los costes en que se ha incurrido para su impugnación, incluyendo los de asistencia letrada aún no siendo ésta preceptiva, si su concurrencia es, de hecho, necesaria para la impugnación del acto que resulta finalmente anulado.

BIBLIOGRAFÍA

- BANACLOCHE, Julio: «El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero» en *Impuestos*, núm. 7, abril 2000, págs. 100-112.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los costes del aval» en Aranzadi, editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1998.
- FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: «Reembolso de los gastos de los avales» en *Tribuna Fiscal*, número 65, págs. 70-74.
- GARCÍA DORADO, Francisco: «Influencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en el ordenamiento jurídico tributario» en *Impuestos*, núm. 22, 1997, págs. 97-128.
- IBÁÑEZ GARCÍA, Issac: «Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente» en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 176, noviembre de 1997, págs. 3-44.
- MATA SIERRA, María Teresa: *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Reembolso del coste de las garantías» en *Tribuna Fiscal*, Núm. 113, marzo 2000, págs. 55-64.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio: «Reembolso del coste de las garantías II» en *Tribuna Fiscal*, Núm. 115, mayo 2000, págs. 71-75.
- MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio: «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional» en *Impuestos*, 1997, págs. 3-35.
- PONT MESTRES, Magín: «Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes» en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 189, diciembre de 1998, págs. 17-48.
- PONT MESTRES, Magín: «Resoluciones económico-administrativas estimadas parcialmente y recurridas en alzada: efectos en la ejecutividad y en las garantías suspensivas de la misma» en *Impuestos*, número, 21, 1998, págs. 63-78.