

EL REEMBOLSO DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO: PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS

Juan Calvo Vérguez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance del derecho del contribuyente al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la práctica de la ejecución de un acto administrativo cuando, a la luz del recurso o reclamación interpuesto por aquel, se declare improcedente el acto o la deuda en virtud de una resolución o de sentencia firme.

Palabras clave: ejecución tributaria, acto administrativo, suspensión, garantías, aval, reembolso, intereses y procedimiento.

Fecha de entrada: 22-10-2016 / Fecha de aceptación: 24-11-2016 / Fecha de revisión: 14-03-2017

REIMBURSEMENT OF WARRANTIES PROVIDED TO SUSPENSION OF THE IMPLEMENTATION OF ADMINISTRATIVE ACT: MAIN ISSUES

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

This paper aims to analyze the extent of the taxpayer's right to reimbursement of the cost of guarantees provided to suspend the practice of execution of an administrative act when, in light of the proceedings or complaints brought by the taxpayer, is declared unfair the act or the debt under a resolution or a final judgment.

Keywords: execution tax, administrative action, suspension, warranties, guarantees, refunds, interest and procedure.

Sumario

- I. Introducción
- II. Reembolso del coste de las garantías en caso de estimación parcial del recurso interpuesto para suspender la ejecución del acto
- III. La aplicación del instituto de la prescripción al reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución
- IV. En torno a la suspensión de la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución habiéndose interpuesto contra los mismos incidente de ejecución
- V. La delimitación del ámbito de aplicación del reembolso
- VI. Análisis del procedimiento a seguir para el reembolso del coste de las garantías
- VII. Reflexiones finales

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo investigador principal es el profesor doctor don Juan Calvo Vérg z.

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la práctica de la ejecución de un acto, cuando el recurso o reclamación interpuesto por el interesado declare improcedente el acto o deuda en virtud de una resolución o de sentencia firme, antes de su reconocimiento general expreso constituyó una conquista de los contribuyentes que, ante la negativa de la Administración tributaria, optaron por acudir a los tribunales de justicia. Dichos tribunales fueron progresivamente otorgando la razón a aquellos, desarrollando el Tribunal Supremo (TS) a través, entre otras, de sus Sentencias de 18 de enero y 18 de marzo de 1995 y de 13 de febrero de 2007, una doctrina jurisprudencial a resultas de la cual el fundamento de dicha estimación residía en los artículos 40 de la antigua Ley de 20 de julio de 1957, de régimen jurídico de la Administración del Estado (vigente hasta el 18 de diciembre de 1997), y 139 a 144 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJAP y PAC) (vigente hasta el 2 de octubre de 2016), estimando que nos hallábamos ante un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración pública.

El reembolso del coste de las garantías encuentra su fundamento en dicho instituto de la responsabilidad, siendo el presupuesto base del mismo la existencia de un daño sufrido por el particular que este no tiene el deber jurídico de soportar (antiguo art. 141.1 de la LRJAP y PAC, actual art. 34 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público) y que la Administración, tras haberse dictado una resolución o una sentencia firme que declaran el acto o deuda improcedentes, tiene obligación de indemnizar. Y, siendo ello así, debe tenerse en cuenta que uno de los principios básicos de dicho instituto lo constituye el principio de indemnidad del daño, al amparo del cual han de indemnizarse todos aquellos daños sufridos por el particular a consecuencia de la anulación del acto.

Ciertamente en aquellos supuestos en los que la reclamación económico-administrativa resulta estimada en sentido favorable a las pretensiones del reclamante, habiendo aportado este garantías destinadas a alcanzar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, hay que proceder a reembolsar el coste de las mismas por parte de la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto luego declarado improcedente. Así lo impone la lógica, ya que tales gastos se han generado, cuando se produce la anulación del acto reclamado, como consecuencia de un incorrecto actuar administrativo, de un deficiente funcionamiento de los servicios públicos.

En efecto, tal y como declaró en su día el Consejo de Estado en su Dictamen de 15 de diciembre de 1988: «El principio general de indemnidad consagrado en nuestro ordenamiento supone restituir al particular de toda lesión patrimonial sufrida cuando esta sea consecuencia directa del funcionamiento normal o anormal de la Administración, en una cuantía tal que se restablezca en su integridad su situación patrimonial en idénticos términos a los que esta se encontraba antes de producirse el evento lesivo».

Sin lugar a dudas el fundamento de esta devolución radica en el principio general de responsabilidad de la Administración. Piénsese que nos hallamos en presencia de una actuación administrativa antijurídica que ocasiona al contribuyente una lesión patrimonial efectiva, individualizada y económicamente evaluable, siendo evidente la relación de causalidad existente entre la adopción del acto recurrido y la prestación de la garantía. A mayor abundamiento el resarcimiento efectuado por la Administración de los gastos ocasionados al reclamante para constituir la garantía, en el supuesto de que se anule el acto impugnado por los órganos económico-administrativos, representa una solución lógica, de acuerdo con el principio de responsabilidad de la Administración¹.

Como seguramente se recordará, a la necesidad de reembolsar los gastos incurridos por la constitución de una garantía para alcanzar la suspensión de la ejecución del acto reclamado tuvo ocasión de referirse en su día el artículo 12 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes (LDGC), de conformidad con el cual la Administración tributaria habría de reembolsar, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto esta fuese declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiriese firmeza.

Tal y como declaró el TS en su Sentencia de 18 de septiembre de 1998, a partir de la citada ley el reembolso de los gastos de avales constituye materia económico-administrativa motivo por el que, a juicio del Alto Tribunal, «El TEAC debería abstenerse de seguir manteniendo lo contrario como hasta entonces ha venido entendiendo de forma reiterada [...] En el supuesto de que la deuda tributaria fuese declarada parcialmente improcedente el reembolso alcanzaría a la parte correspondiente del coste de susodichas garantías»².

El citado artículo 12 de la antigua LDGC fue reglamentariamente desarrollado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrollaba parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste

¹ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 3 de febrero de 1989, de 3 de abril de 1990, de 10 de diciembre de 1991, de 19 de julio de 1995, de 9 de octubre de 1996, de 30 de abril y 1 de octubre de 1997, de 18 de febrero, 2 de julio y 18 y 26 de septiembre de 1998, de 3 de abril y 28 y 30 de julio de 1999, de 23 de abril y 19 de junio de 2002 y de 20 y 31 de enero de 2003.

² Con carácter general no procede la suspensión sin garantías de aquellas resoluciones dictadas en materia de derivaciones de responsabilidad. Por otra parte, y tal y como se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León mediante Sentencia de 8 de mayo de 2015 resulta rechazable que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se dirijan hasta tres requerimientos de subsanación a los mismos habiéndose rechazado dos avales anteriores. Ello resulta contrario al principio de la seguridad jurídica, máxime habiéndose exigido cantidades diferentes para avalar una misma deuda, habiéndose cambiado varias veces de criterio ya que, tras solicitarse una mera alteración de la cifra garantizada porque los responsables habían ofrecido una garantía superior a la que les correspondía, la Hacienda pública terminó pidiendo una cifra y un clausulado del aval diferente. En palabras del citado tribunal «No es correcto tal actuar; los obligados tributarios han quedado a merced del cambio de criterio de la AEAT, quien lo ha alterado después de decirles qué tienen que hacer. Además, es preciso poner de manifiesto la sinrazón de la petición de que el aval, además de cubrir la deuda principal, sobre la que no hay duda alguna que debe afianzarse, alcance una elevada cuantía resultante de multiplicar el importe del recargo por el número de deudores solidarios, ya que ha de alcanzar al importe del recargo una sola vez».

Sin lugar a dudas el fundamento de esta devolución radica en el principio general de responsabilidad de la Administración. Piénsese que nos hallamos en presencia de una actuación administrativa antijurídica que ocasiona al contribuyente una lesión patrimonial efectiva, individualizada y económicamente evaluable, siendo evidente la relación de causalidad existente entre la adopción del acto recurrido y la prestación de la garantía. A mayor abundamiento el resarcimiento efectuado por la Administración de los gastos ocasionados al reclamante para constituir la garantía, en el supuesto de que se anule el acto impugnado por los órganos económico-administrativos, representa una solución lógica, de acuerdo con el principio de responsabilidad de la Administración¹.

Como seguramente se recordará, a la necesidad de reembolsar los gastos incurridos por la constitución de una garantía para alcanzar la suspensión de la ejecución del acto reclamado tuvo ocasión de referirse en su día el artículo 12 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes (LDGC), de conformidad con el cual la Administración tributaria habría de reembolsar, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto esta fuese declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiriese firmeza.

Tal y como declaró el TS en su Sentencia de 18 de septiembre de 1998, a partir de la citada ley el reembolso de los gastos de avales constituye materia económico-administrativa motivo por el que, a juicio del Alto Tribunal, «El TEAC debería abstenerse de seguir manteniendo lo contrario como hasta entonces ha venido entendiendo de forma reiterada [...] En el supuesto de que la deuda tributaria fuese declarada parcialmente improcedente el reembolso alcanzaría a la parte correspondiente del coste de susodichas garantías»².

El citado artículo 12 de la antigua LDGC fue reglamentariamente desarrollado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrollaba parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste

¹ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 3 de febrero de 1989, de 3 de abril de 1990, de 10 de diciembre de 1991, de 19 de julio de 1995, de 9 de octubre de 1996, de 30 de abril y 1 de octubre de 1997, de 18 de febrero, 2 de julio y 18 y 26 de septiembre de 1998, de 3 de abril y 28 y 30 de julio de 1999, de 23 de abril y 19 de junio de 2002 y de 20 y 31 de enero de 2003.

² Con carácter general no procede la suspensión sin garantías de aquellas resoluciones dictadas en materia de derivaciones de responsabilidad. Por otra parte, y tal y como se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León mediante Sentencia de 8 de mayo de 2015 resulta rechazable que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se dirijan hasta tres requerimientos de subsanación a los mismos habiéndose rechazado dos avales anteriores. Ello resulta contrario al principio de la seguridad jurídica, máxime habiéndose exigido cantidades diferentes para avalar una misma deuda, habiéndose cambiado varias veces de criterio ya que, tras solicitarse una mera alteración de la cifra garantizada porque los responsables habían ofrecido una garantía superior a la que les correspondía, la Hacienda pública terminó pidiendo una cifra y un clausulado del aval diferente. En palabras del citado tribunal «No es correcto tal actuar; los obligados tributarios han quedado a merced del cambio de criterio de la AEAT, quien lo ha alterado después de decirles qué tienen que hacer. Además, es preciso poner de manifiesto la sinrazón de la petición de que el aval, además de cubrir la deuda principal, sobre la que no hay duda alguna que debe afianzarse, alcance una elevada cuantía resultante de multiplicar el importe del recargo por el número de deudores solidarios, ya que ha de alcanzar al importe del recargo una sola vez».

de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptaba a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. En dicho real decreto se indicó que el reembolso a cargo de la Administración del gasto de dichas garantías aportadas por los reclamantes alcanzaría a «los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación», no señalándose nada, por el contrario, respecto a la obligación de reembolsar, asimismo, los intereses legales de las cantidades satisfechas.

Lo cierto es que, a pesar de este silencio normativo existente en cuanto al resarcimiento de los intereses legales satisfechos por la constitución de aval para conseguir la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria reclamada, la jurisprudencia se mostró receptiva a esta, sin duda, acertada petición de los obligados tributarios. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 20 de enero de 2003 el TS reconoció el derecho que los recurrentes tenían a ser oportunamente indemnizados con los intereses legales devengados por los gastos financieros en que habían incurrido para constituir los avales garantizadores del pago de la deuda tributaria.

Finalmente esta solución que se acaba de exponer, en lo que atañe al reconocimiento del abono de los intereses legales, fue la acogida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al disponer su artículo 33.1 que «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme»³. Añade a continuación el apartado segundo del referido precepto que con el reembolso de los costes de las garantías la Administración tributaria ha de abonar el interés legal vigente a lo largo del periodo en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose a estos efectos el interés legal desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en tales costes hasta la fecha en que se ordene el pago⁴.

Un criterio muy similar queda recogido en la letra d) del apartado 1 del artículo 74 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA). Dicho reglamento detalla pormenorizadamente el alcance del reembolso del coste de las garantías en sus artículos 72, 73 y 74, así como el procedimiento a seguir para hacer efectivo el susodicho reembolso en sus artículos 75, 76, 77, 78 y 79, pareciendo francamente excesivas y desproporcionadas tantas exigencias formales y procedimentales como las que en estos preceptos se contienen, que lo único que hacen es demorar la efectiva plasmación

³ Como es sabido la obligación de reembolsar los costes de las garantías constituye una de las obligaciones de contenido económico establecidas en la LGT, a cuyo cumplimiento queda obligada la Administración tributaria de conformidad con lo establecido en su artículo 30.1.

⁴ Habiéndose producido una suspensión de la ejecución con motivo de la interposición de una reclamación económico-administrativa, procede pues la devolución del aval aportado para garantizar la suspensión de la ejecución de una sanción no tributaria en caso de ingreso del importe de la sanción. Así se encargó de precisarlo, entre otros, el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 7 de julio de 2008, resultando improcedente el devengo de intereses de demora en el supuesto de sanciones no tributarias.

del derecho que los reclamantes tienen, en estos casos, a que le sean devueltos los costes que indebidamente, por el anómalo proceder de la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente, se vio obligado a satisfacer. A nuestro juicio dicha devolución tendría que ser, en buena lógica, rápida, lo que, desde luego, no se consigue al tener necesariamente que cumplimentar los peticionarios de los reembolsos tantos formalismos como los que se establecen con manifiesto exceso en los citados preceptos del RGRVA.

II. REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS EN CASO DE ESTIMACIÓN PARCIAL DEL RECURSO INTERPUESTO PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DEL ACTO

Mediante Resolución de 6 de octubre de 2010 se refirió el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a la cuestión relativa al reembolso del coste de las garantías en los casos de estimación parcial del recurso al objeto de suspender la ejecución de un acto y a la determinación de la cantidad a la que alcanza el reembolso. El TEAC, resolviendo un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT declaró que, en aquellos supuestos de estimación parcial del recurso, el reembolso del coste de las garantías aportadas para la obtención de la suspensión alcanza únicamente a la parte del coste de aquellas correspondiente a la deuda declarada improcedente, debiendo soportar el contribuyente los costes correspondientes a la cuantía declarada procedente, con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la parte no afectada por la anulación declarada. El reembolso alcanzará únicamente a la parte correspondiente del coste de las garantías, con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en dicha porción, la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

De este modo, y a tenor de lo establecido en los artículos 33 de la LGT y 72, 67.1, 25.9 y 41.2 del Real Decreto 520/2005, habiéndose producido la suspensión de la ejecución de una concreta liquidación tributaria y disponiéndose la anulación parcial de la liquidación impugnada, a la hora de entrar a precisar la cuestión relativa al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, no procederá el reembolso total de los costes satisfechos cuando el acto se declare parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, teniéndose únicamente derecho al reintegro de la parte proporcional de los mismos respecto de la deuda declarada improcedente. Y ello con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en esa porción la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

Por otra parte, afirma la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de marzo de 2015 que el reembolso del coste del aval bancario como garantía para la suspensión de la liquidación no abarca el devengado hasta su devolución cuando, habiendo sido la resolución administrativa estimatoria parcial, el contribuyente no pidió la reducción proporcional de la garantía hasta, como en este caso,

la vía de apremio. Habiéndose producido un supuesto de estimación parcial, el artículo 74.1 a) del Real Decreto 520/2005 no puede ser interpretado literalmente en el sentido de que en todo caso la Administración ha de reembolsar el importe de la totalidad de los costes del aval, fianza o certificado de seguro de caución hasta su devolución, sin tener en cuenta en esos supuestos la conducta diligente o no del interesado en la carga de interesar la reducción de la garantía, ya que en ocasiones ello supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad del sujeto pasivo, yendo más allá de la finalidad del precepto y, en definitiva, supondría un abuso de derecho por parte de este.

En aquellos supuestos en los que el interesado ha obtenido una resolución estimatoria parcial y, pudiéndolo hacer, no pide la reducción proporcional de la garantía o bien haciéndolo no aporta la nueva garantía o lo hace cuando la deuda subsistente se encuentra en fase de apremio, no parece que pueda prosperar la pretensión del reembolso de unos costes de mantenimiento del aval hasta su devolución, esto es, por un periodo de tiempo en que no solo el aval carezca de vigencia y de auténticos efectos suspensivos sino que, con carácter adicional, se incumpla la obligación de satisfacer la deuda subsistente tras la anulación, a la que había quedado afectada la garantía aportada, al no haber instada su reducción.

En el concreto supuesto analizado por el TSJ de Cataluña a través de la citada Sentencia de 13 de marzo de 2015, la Administración tributaria sostuvo que resultaba presupuesto necesario para que surgiese el derecho al reembolso de los repetidos costes que la garantía hubiese tenido auténticos efectos suspensivos a lo largo de todo el periodo en que se generaron. Sucede sin embargo que cuando el contribuyente interpone recurso contencioso-administrativo la suspensión acordada en vía administrativa se mantiene, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión, debiendo aplicarse además un criterio de proporcionalidad en aquellos casos en los que las resoluciones administrativas declaran parcialmente improcedente el acto impugnado⁵. El reembolso

⁵ Señala además a este respecto la Sentencia del TS de 20 de julio de 2016 que la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía (con plazo o sin plazo), en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, quedando por ello el plazo de prescripción de la acción de cobro interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final. A través del citado pronunciamiento (que aborda las cuestiones relativas al incumplimiento de la aportación de garantía que condiciona la obtención de la suspensión judicial y a los efectos que esa situación podría llegar a plantear en relación con el transcurso del plazo de prescripción) se analizaba concretamente un supuesto en el que, hallándose suspendida en vía administrativa la ejecutividad de una liquidación girada como consecuencia de la aportación de un aval bancario, en la vía contencioso-administrativa se condicionó la citada suspensión a la aportación de una garantía que no se llegó a aportar, lo que impedía iniciar los trámites de ejecución. Pues bien, tal y como recuerda el TS, cuando la suspensión se condiciona a la prestación de garantía con fijación de plazo, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión. Ciertamente el TS ya había rechazado con anterioridad la prescripción en supuestos en los que existió suspensión con garantía sin fijación de plazo para su prestación, declarándose la necesidad de un pronunciamiento de la propia Sala denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, para que la Administración pueda proceder a la ejecución. Con carácter adicional el Alto Tribunal, a través

de los costes de la garantía opera sobre el importe de la parte anulada, de tal manera que la cantidad a reembolsar será al coste total de la garantía como el resultado de la diferencia entre la liquidación original, y la resultante de la anulación lo es a la liquidación anulada.

En definitiva, en aquellos casos de estimación parcial de la reclamación, esto es, cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, cuando la deuda se encuentre suspendida previa prestación de una determinada garantía, el reembolso del coste de las mismas reconocido legalmente solo alcanzará a la parte proporcional de dichos costes asociados a la garantía prestada a pesar de que, como consecuencia de esa estimación parcial y en ejecución del fallo pertinente, hubiera tenido que dictarse un nuevo acto de liquidación por la parte no afectada por dicha anulación, es decir, por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en esa porción la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

III. LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN AL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA LOGRAR LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN

El reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución se encuentra sujeto al plazo común de prescripción de cuatro años que establece el artículo 66 de la LGT, cuya letra c) señala que prescribe en dicho plazo el derecho a solicitar el reembolso del

de su Sentencia de 20 de marzo de 2015, acordó reconocer la competencia del juez para la completa sustanciación de la medida cautelar, la cual se extiende también a la decisión sobre el acto de cierre de la pieza cautelar, sin cuya adopción la medida ha de considerarse temporalmente abierta y vetada la posibilidad administrativa de proceder a la ejecución del levantamiento de la suspensión. Pues bien, a través de la presente sentencia subraya el TS que la misma doctrina debe seguirse cuando es concedida la suspensión condicionada a la prestación de garantía con fijación de plazo y se incumple la condición, ya que, ante la petición de suspensión, bien sin garantía bien con garantía, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión. De este modo el Alto Tribunal vino a confirmar el rechazo de la prescripción de la deuda tributaria reclamada en el acuerdo de ejecución de la sentencia y de los intereses suspensivos liquidados ya que, habiendo solicitado y obtenido el interesado la suspensión, condicionada a la presentación de garantía, no procedía iniciar la ejecución, sin que los requerimientos formulados por la Administración tributaria para que el interesado aportase diversa documentación acreditativa de la suspensión tengan incidencia alguna. En definitiva, el hecho de que transcurra el plazo concedido para la aportación de garantía en la pieza de medidas cautelares sin que el contribuyente cumplimente tal condicionante no basta para permitir a la Administración exigir el cobro de la deuda, al ser preciso un pronunciamiento de la Sala denegando definitivamente la suspensión acordada. De conformidad con lo declarado por el TS «[...] La petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía, con plazo o sin plazo, en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, por lo que ha de entenderse que el plazo de prescripción de la acción de cobro queda interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final». En efecto, no siendo firme la resolución relativa a la medida cautelar la Administración no puede ejecutar el acto que se encuentra recurrido desarrollando el procedimiento de apremio, no corriendo tampoco el plazo de prescripción relativo a la acción de cobro.

coste de las garantías. Hasta fechas relativamente recientes y, más precisamente, con anterioridad a la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dicho plazo debía empezar a contarse, de acuerdo con lo establecido por el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, desde el día siguiente a aquel en que adquiriese firmeza la sentencia o resolución administrativa que declarara, total o parcialmente, improcedente el acto impugnado. Sin embargo, tras la reforma introducida por la Ley 34/2015 en el artículo 67.1 de la LGT, el referido plazo ha de empezar a contarse desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías⁶.

Adviértase en todo caso de que no rige en esta materia el plazo de prescripción de un año fijado por el antiguo artículo 142.5 de la Ley 30/1992 (actual art. 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas) para la exigencia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, sino el específico y concreto de cuatro años establecido a estos fines por la LGT⁷.

⁶ Concretamente la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el apartado 1 del artículo 67 de la LGT, que pasó a quedar redactado de la siguiente forma:

«1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías».

⁷ Ello explica que ya no resulte aplicable la tesis sustentada en su día por determinados pronunciamientos jurisdiccionales (caso, entre otros, de la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de febrero de 2000), en la que se declaró que la acción para la exigencia de responsabilidad patrimonial a la Administración por los costes del aval prestado para obtener la suspensión tiene un plazo de prescripción de un año, iniciándose su cómputo desde la fecha en que hubiese adquirido firmeza la resolución estimatoria, e interrumpiéndose tal plazo únicamente en el supuesto de que existiese una actuación del actor dirigida a exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración o de esta tendente a reconocer que había habido dicha responsabilidad. Ha de precisarse sin embargo que este mismo Tribunal de Castilla-La Mancha procedió con posterioridad a modificar su criterio, apreciándose este extremo en su Sentencia de 13 de octubre

Dicho plazo de prescripción es, asimismo, el que más se acomoda a la indicada naturaleza tributaria del derecho del contribuyente, habiendo sido adoptado por la Ley 58/2003 en su artículo 66, que adopta el referido plazo de prescripción de cuatro años para el derecho de solicitud de reembolso del coste de garantías y el derecho de su obtención.

Tal y como se encargó de precisar a este respecto la Sentencia del TS de 9 de mayo de 2013, relativa al reembolso del coste de unos avales y de otras garantías con abono del interés legal, de cara al cómputo del plazo de prescripción con anterioridad a la aprobación de la Ley 58/2003 no se puede aplicar el plazo de un año, propio de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, el cual fue invocado por el Abogado del Estado frente a la alegación por la entidad recurrente del plazo de prescripción de 15 años, previsto en el artículo 1.964 del Código Civil (CC), al impedirlo la prohibición de la *reformatio in peius*, en la medida en que la Administración gestora, la resolución del TEAC y la sentencia aplicaron el de cuatro años, con invocación expresa del artículo 64 de la antigua LGT de 1963.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento la sentencia impugnada llegó a la conclusión de que la inactividad por parte de la entidad, en orden a la aportación de los documentos para subsanar los defectos de iniciación del procedimiento para el reembolso del coste de las garantías que le fueron requeridas con las consiguientes advertencias legales, condujo al archivo del procedimiento, teniendo ello como consecuencia lógica la de estimar por no interrumpido el cómputo de la prescripción. Concretamente la primera solicitud de reembolso fue formulada el 29 de octubre de 2002, estando vigente el antiguo Real Decreto 136/2000, 4 de febrero, cuyo artículo 7.2 disponía que: «Si el escrito de solicitud no reuniera los datos expresados en el apartado 1 del artículo anterior o no adjuntara la documentación prevista en los párrafos b) y c) del apartado 2 del mismo, los órganos competentes en la tramitación requerirán al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, archivándose la misma».

Recuerda el tribunal que el régimen establecido para la falta de subsanación de defectos en la solicitud de iniciación del procedimiento no es el mismo que para la caducidad por paralización, regulada en el antiguo artículo 92 de la LRJAP y PAC (actual art. 95 de la Ley 39/2015), cuyo apartado tercero señalaba que la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán la prescripción. Por el contrario, en el precepto reglamentario citado con anterioridad se contenía una ficción legal en cuya virtud el no cumplimiento del requerimiento para que tenga lugar la

de 2004, en la que se declaró que a partir de la entrada en vigor de la antigua LDGC el reembolso de los costes de los avales y garantías prestadas para la suspensión de la deuda tributaria constituye un auténtico derecho subjetivo del contribuyente, viniendo así a sustituir la base o fundamento originario que entronca con la responsabilidad patrimonial, y resultando de aplicación desde ese mismo momento a todos los interesados que reclamen su exigencia como tal derecho subjetivo con un título tan específico que no permita aceptar que se rija por el plazo de prescripción de las acciones de responsabilidad patrimonial. En suma, se configura un plazo de ejercicio ligado a la propia naturaleza de los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria, quedando fijado el plazo de prescripción precisamente desde la modificación introducida en la LGT por la antigua Ley 1/1998 en cuatro años.

subsanción supone tener al interesado por desistido, con archivo de la solicitud, pero sin que en ningún momento se disponga que tal ficción legal suponga una renuncia a la acción, por lo que si se añade la falta de previsión expresa de cesación de efectos interruptivos de la prescripción no existe razón alguna para extraer la conclusión contraria a la que llega la sentencia.

El desistimiento propiamente dicho que se regula en las leyes administrativas y procesales constituye un acto unilateral y voluntario en virtud del cual alguien abandona el procedimiento, administrativo o judicial iniciado (arts. 94 de la Ley 39/2015, 20.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 71 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa), mientras que en el presente caso el desistimiento es producto de una mera ficción legal y no de una manifestación unilateral y voluntaria de la entidad hoy recurrente. Y es que, para el tribunal, una cosa es que existiera inactividad ante el requerimiento de aportación de determinada documentación y otra muy distinta es que esa inactividad (que está en la base de la prescripción) haya presidido todo el plazo transcurrido entre el reconocimiento del derecho por la Sentencia de 13 de noviembre de 1999 y la segunda solicitud, efectuada en 26 de mayo de 2006. La primera petición, presentada en 29 de octubre de 2002, produjo efectos interruptivos de la prescripción, no decaídos por el hecho de que la misma se archivase, según lo acabado de razonar. A mayor abundamiento no podía oponerse a lo expuesto en el presente caso que el desistimiento determine la no interrupción de la prescripción adquisitiva según lo dispuesto en el artículo 1.946.2.º del CC, ya que en el concreto supuesto planteado concurrían dos circunstancias que no se daban en el presente supuesto, a saber: se trataba de una figura (la del desistimiento) que responde a lo que por tal se entiende en el artículo 20.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y la cesación del efecto interruptivo se dispone expresamente por la ley para el referido supuesto.

Por su parte, el TSJ de Cataluña, mediante Sentencia de 16 de junio de 2016, se ha encargado de precisar que la devolución del coste de los avales prestados, en caso de que la sentencia declare la prescripción de la deuda tributaria, no es solo hasta que se consume la prescripción, sino que abarca las garantías prestadas incluidas las anticipadas, con sus intereses. Y ello en tanto en cuanto la prescripción extingue la deuda tributaria y no meramente incide en su exigibilidad como se configura en el derecho privado. Una vez declarada la prescripción de una deuda tributaria, procede la devolución del coste de los avales prestados desde el inicio. De este modo, el TSJ de Cataluña procedió a anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que reembolsó únicamente desde la fecha en que se había de tener por prescrita la deuda tributaria y solo hasta la devolución de los avales, lo que excluía las comisiones de mantenimiento pagadas por trimestres adelantados.

IV. EN TORNO A LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS DICTADOS EN CUMPLIMIENTO DE UNA RESOLUCIÓN HABIÉNDOSE INTERPUESTO CONTRA LOS MISMOS INCIDENTE DE EJECUCIÓN

¿Podría suspenderse la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución económico-administrativa habiéndose presentado incidente de ejecución contra los mismos? Esta

cuestión relativa a la posibilidad de suspensión del acto dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa, habiéndose presentado el incidente a que se refiere el artículo 68 del Real Decreto 520/2005, fue objeto de estudio por el TEAC en su Resolución de 2 de abril de 2008, rectificando este tribunal el criterio previamente adoptado en su Resolución de 13 de junio de 2007 sobre esta misma cuestión.

En el supuesto planteado objeto de análisis por el TEAC, la oficina gestora dictó un acuerdo en ejecución de una resolución del tribunal estimatoria en parte de una reclamación, formulándose por la entidad obligada al pago reclamación económico-administrativa dirigida al citado tribunal con petición de suspensión automática del acto impugnado, aportándose a tal fin aval bancario. Dicha oficina, además de calificar correctamente dicha reclamación como un incidente de ejecución del fallo del TEAC, cursándola a este para su decisión, analizó la solicitud de suspensión formulada teniendo en consideración las previsiones expuestas al efecto en el apartado 1.4 de la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de 21 de diciembre de 2005, procediendo a inadmitir la misma al no hallarse vinculada dicha solicitud a una reclamación económico-administrativa anterior o simultáneamente interpuesta, teniendo en cuenta además los términos literales contenidos en el citado apartado 1.4.3, en virtud de los cuales la presentación del incidente no impediría la continuación del procedimiento de recaudación⁸.

Contra dicho acuerdo se formuló reclamación ante el TEAC, que optó por su estimación al considerar que el artículo 68.3 del Reglamento de revisión, con su remisión efectuada en bloque (esto es, sin excepciones) para la tramitación del incidente a las normas del procedimiento general o abreviado que resultasen aplicables para el recurso o reclamación judicial, posibilita la solicitud de la suspensión del acto dictado en ejecución del fallo, la cual deberá ser tratada como una suspensión más en la vía económico-administrativa sin que, a estos efectos, pueda distinguirse entre reclamación económico-administrativa e incidente de ejecución. Ello contrasta con lo que había dispuesto el TEAC en su anterior Resolución de 13 de junio de 2007, en virtud de la cual vino a denegarse dicha posibilidad al no encontrarnos ante una auténtica reclamación económico-administrativa y no hallarse prevista de manera expresa dicha posibilidad en el artículo 68 anteriormente citado.

Ciertamente el Real Decreto 520/2005 no prevé expresamente en dicho artículo 68 la posibilidad de llevar a cabo la suspensión del acto de ejecución. A mayor abundamiento, la redacción contenida en el apartado 1.4.3 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 parecía poner de ma-

⁸ Téngase presente no obstante a este respecto que, tal y como tiene declarado la Audiencia Nacional (AN) a través, entre otras, de sus Sentencias de 14 de noviembre de 2012 y de 7 de julio de 2016, una cosa es la fase procedimental de admisión a trámite de la solicitud de suspensión sin garantías y otra la del examen de la misma por parte del tribunal económico-administrativo, con el fin de determinar si concurren los perjuicios de difícil o imposible reparación que la harían procedente, no debiendo confundirse ambos momentos procedimentales y no pudiendo, especialmente, que el órgano administrativo adelante su «veredicto» sobre la concurrencia de los requisitos para la suspensión solicitada en fase de admisión a trámite de la solicitud, ya que en ese momento lo único que debe hacer, a la vista de la documentación aportada, es constatar que hay indicios de que pueden concurrir esos perjuicios. En definitiva, no se puede adelantar la valoración sobre la procedencia de la suspensión sin garantías a la fase de solicitud.

nifiesto la voluntad de la AEAT en el sentido de impedir dicha suspensión, debido a las conductas dilatorias que suelen adoptar en numerosas ocasiones los reclamantes. Incluso podría llegar a considerarse como discutible que la remisión en bloque efectuada a las normas del procedimiento general o abreviado de la reclamación inicial incluyesen también las normas sobre suspensión, pudiendo resultar conveniente adoptar una mayor especificación a este respecto.

Ahora bien, con independencia de todo lo anterior, la posibilidad de que dicho acto de ejecución pueda plantear cuestiones nuevas no resueltas ha de permitir que se pueda solicitar y obtener, en su caso, del tribunal, la suspensión con el otorgamiento de las oportunas garantías, como ya reconoció en su día el TEAC a través de su Resolución de 27 de septiembre de 2006. Téngase presente además que la determinación acerca de si existe o no esa cuestión nueva como la propia inadmisibilidad del incidente corresponde *ex* artículo 68 al tribunal. En suma, resulta posible la ejecución de los actos dictados en ejecución de una resolución económico-administrativa cuando se presente incidente de ejecución contra los mismos.

Tal y como se ha señalado, es este un criterio que difiere del previamente adoptado por el TEAC en su Resolución de 13 de junio de 2007, relativa a la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución de un acto de ejecución al estar disconforme con el mismo mediante la interposición de un incidente de ejecución del artículo 68.1 del RGRVA. En esta resolución el TEAC, teniendo bien presente la actual regulación del incidente de ejecución de las resoluciones de los tribunales contenido en el artículo 68 del RGRVA, ante su formulación por un reclamante que no estaba de acuerdo con la forma en la que se estaba ejecutando el fallo (pretendiendo, además, que se mantuviese la suspensión acordada cuando se formuló la reclamación originaria y hasta que se resolviera el incidente), rechazó la posibilidad de obtener la suspensión del acto de ejecución argumentando que «[...] No nos encontramos ante una reclamación económico-administrativa en la que cabría obtener la suspensión, de acuerdo con los preceptos reglamentarios, sino ante un simple incidente en el que el reclamante expone al tribunal la disconformidad con la forma en que la oficina gestora está ejecutando el fallo, sin que el artículo 68 citado prevea esta posibilidad».

Como seguramente se recordará tradicionalmente han sido las dificultades existentes para distinguir lo que constituía una «cuestión nueva», de acuerdo con aquello que disponía el artículo 111 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996, lo que determinó que el artículo 68 del Reglamento de revisión de 2005 procediese a unificar todas las cuestiones relacionadas con la ejecución de las resoluciones económico-administrativas en un único incidente de ejecución, cualquiera que fuese el motivo que se adujera.

Y, a pesar de que el TEAC guardó silencio acerca de la cuestión relativa a la posibilidad de obtener la suspensión (de hecho en la citada Resolución de 13 de junio de 2007 el tribunal manifestó que ello impedía la suspensión del acto de ejecución), ya en su día la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 sobre suspensión en esta vía (y a la que ya nos hemos referido con anterioridad) señaló en su apartado séptimo 1.43 que la presentación del incidente no impedirá la continuación del procedimiento de recaudación. Ello vino a poner de manifiesto la existencia

de una clara voluntad por parte de la Agencia de evitar, a través del empleo de todos los medios, que se prolongue indefinidamente la suspensión del acto impugnado tras su enjuiciamiento mediante resolución firme en la vía económico-administrativa y el subsiguiente acto de ejecución.

Desde nuestro punto de vista, si bien se trata de un propósito que parecía razonable ante las posturas de carácter claramente dilatorias que mantenían los reclamantes (además de incorporarse de manera expresa dicha previsión al reglamento), debió de haberse abierto la posibilidad, en aquellos casos en los que se planteen realmente cuestiones nuevas (piénsese que la determinación de si existe o no una cuestión nueva ha de corresponder, en el seno del incidente, al propio tribunal y no al interesado, como sucedía con anterioridad), de que, si se solicita, el tribunal pueda acordar la suspensión con el otorgamiento de las garantías correspondientes, en su caso⁹.

En todo caso, el vigente RGRVA, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, no prevé la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución del acto de ejecución con motivo de exponer al tribunal la disconformidad con el mismo mediante la interposición de un incidente de ejecución del artículo 68.1 de dicho reglamento.

V. LA DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL REEMBOLSO

El ámbito de aplicación del reembolso alcanza a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de aquellas garantías que, habiendo sido prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas, citando expresamente los avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución, las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias, las prendas con o sin desplazamiento, y cualquier otra garantía que la Administración o los tribunales hubiesen aceptado. Y, tratándose de resoluciones administrativas o de sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, dicho reembolso alcanzaría igualmente a los costes proporcionales de la garantía que se haya producido.

Tal y como se encarga de precisar el artículo 74 del RGRVA, el coste de las garantías queda integrado, según cuáles hayan sido las aportadas, por las partidas siguientes. En primer lugar, en los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, que se hayan devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de las referidas garantías.

⁹ A este respecto conviene recordar además que la posibilidad de que surja una cuestión nueva con motivo del inicio de una nueva vía revisora en la que ya procedía, en su caso, la suspensión, fue admitida por el TEAC en su Resolución de 27 de septiembre de 2006.

En segundo término, tratándose de hipotecas mobiliarias e inmobiliarias y de prendas con o sin desplazamiento, el coste de las mismas incluye las cantidades satisfechas por los gastos derivados de la intervención de un fedatario público, así como los registrales, los derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas y los tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.

Finalmente, habiéndose aceptado por la Administración o por los tribunales garantías diferentes de las especificadas en los dos supuestos anteriores, se admitiría el reembolso de los costes de las mismas, los cuales quedarían limitados, de forma exclusiva, a los acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

En cualquier caso ha de abonarse el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago, debiendo asimismo satisfacerse aquel hasta el día en que se produzca la devolución del depósito en el supuesto de que la garantía constituida lo hubiese sido mediante depósito de dinero. Ahora bien, ello se ha de entender sin perjuicio de la aplicación de lo indicado en las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 74 del RGRVA respecto a los costes de constitución del depósito.

Dado un supuesto de reembolso de los costes de garantías consistiendo estas en un aval de la entidad de crédito, señaló el TEAC en su Resolución de 2 de diciembre de 2009 que dicho reembolso únicamente alcanzará a las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito en concepto de primas, comisiones y gastos de formalización, mantenimiento y cancelación del aval devengados hasta la fecha en la que se produzca la devolución de la garantía, sin que alcance a otros gastos exigidos por la entidad de crédito y que se corresponden a las relaciones existentes entre dicha entidad y su cliente.

En efecto, el TEAC, tomando como punto de referencia lo establecido en los artículos 73 y 74 del Real Decreto 520/2005, relativos a las garantías cuyo coste es objeto de reembolso y a la determinación del coste de las garantías prestadas, estimó que únicamente existe obligación de reembolso de las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad financiera en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval prestado para garantizar la suspensión de la deuda, pero no de los gastos de la hipoteca de máximos constituida para la obtención del aval exigido por la entidad de crédito los cuales, a su juicio, corresponden a las relaciones entre dicha entidad y su cliente, no quedando en consecuencia comprendidos en el citado artículo 74.

A priori la adopción de una interpretación literal de los citados preceptos podría conducir a adoptar dicha conclusión. Sin embargo al amparo del llamado «principio de indemnidad», propio del instituto de la responsabilidad patrimonial, habría que permitir la indemnización de dichos gastos igualmente en el ámbito del procedimiento diseñado en el Real Decreto 520/2005 sin necesidad de tener que acudir ya, por razones de economía procesal, al procedimiento autónomo de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, al cual remite el

artículo 72 último párrafo del citado Real Decreto 520/2005, con la finalidad de reclamar otros costes o conceptos distintos¹⁰.

Mediante Sentencia de 28 de marzo de 2011 analizó la AN la cuestión relativa a si resulta o no procedente la devolución del coste de un aval cuando este se acompañó a la solicitud del reconocimiento de una exención, concluyendo el citado órgano judicial que no resultaba procedente la devolución del coste de las garantías en el concreto supuesto de autos analizado, no para suspender la eficacia de una liquidación o de un acto administrativo de naturaleza tributaria que hubiese sido objeto de un recurso administrativo, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo, sino una petición distinta dirigida a la Administración, como era la solicitud de reconocimiento de exención de pago, sin que constase en el presente caso que hubiese existido una denegación de dicha petición, no habiéndose recurrido además ese posible acto expreso o tácito denegatorio. De hecho la propia Administración manifestó que la petición realizada no era un acto administrativo, procediéndose a la devolución del aval sin que constase que se hubiese interpuesto algún tipo de recurso o de reclamación contra dicho acuerdo.

Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por el TEAC mediante Resolución de 28 de mayo de 2015, a través de la cual se resolvía un recurso extraordinario de alzada para la unifi-

¹⁰ En relación con la aplicación del citado artículo 72 del Real Decreto 520/2005 la Sentencia de la AN de 3 de mayo de 2010 analizó un supuesto relativo al reembolso del coste de los avales prestados para conseguir la suspensión del principal y recargos de apremio exigidos por la Administración tributaria al haberse ingresado unos días después de vencido el plazo el importe del primer vencimiento de un fraccionamiento de pago de unas deudas tributarias. La falta de ingreso de ese plazo y el ingreso de los dos plazos posteriores en la Caja General de Depósitos determinó la expedición de sendas certificaciones de descubierto y providencias de apremio por el total de las deudas liquidadas (principal y recargo de apremio). La entidad recurrente acudió contra esos actos a la vía económico-administrativa solicitando la suspensión del ingreso del total de esa deuda tributaria, que era lo que se estaba exigiendo, para lo que presentó los oportunos avales bancarios. Tras dos pronunciamientos, uno del TEAR y otro del TEAC desestimatorios de su pretensión anulatoria al considerar procedente la vía de apremio de los sucesivos plazos concedidos por entender que el primero de ellos fue un ingreso realizado fuera de plazo y que los vencimientos posteriores abonados en la Caja General de Depósitos no surtieron efecto alguno, se acudió a la instancia contencioso-administrativa, confirmando la AN la resolución recurrida en cuanto al primero de los ingresos y anulando la misma en relación con el resto de los ingresos subsiguientes, al estimar válidos y en plazo los ingresos realizados en la Caja indicada, anulando el recargo de apremio exigido por las cuotas correspondientes a los siguientes pagos aplazados. Dicha sentencia fue recurrida al TS, que confirmó el fallo de la Audiencia. Habiéndose solicitado por la entidad el reembolso total de los costes derivados del aval prestado para garantizar la suspensión del ingreso de toda la deuda exigida (principal y recargo de apremio) la Administración tributaria trató de acogerse a lo dispuesto por el artículo 72 del Real Decreto 520/2005, al objeto de reintegrar únicamente la parte del aval correspondiente al recargo de apremio anulado. Tal y como señala el citado precepto, tratándose de aquellos supuestos de estimación parcial el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido. Sin embargo la AN estima en el presente caso la garantía prestada por la totalidad de la deuda inescindible respecto a uno y otro concepto (deuda inicial y recargo de apremio), en tanto en cuanto la exigencia total anticipada de la deuda tributaria, con el recargo de apremio consiguiente, no se hubiese producido de haberse considerado válido e ingresado en plazo el importe de los dos plazos posteriores del fraccionamiento conseguido. Ello explica el reembolso de la totalidad de los costes del aval prestado para conseguir la suspensión del ingreso de la deuda exigida. Téngase presente que el citado artículo 72 fue diseñado en relación con aquellos supuestos en los que la deuda tributaria reclamada resulta rebajada como consecuencia de una resolución administrativa o judicial que declara parcialmente improcedente el acto impugnado.

cación de criterio (el cual había sido promovido por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT), produciéndose el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciar vicios o defectos formales, ordenen la retroacción de las actuaciones sin entrar a conocer del fondo del asunto, habrá de restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, ya que el acto o deuda ha sido declarado improcedente, con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC, al haberse anulado la liquidación impugnada por vicio formal o del procedimiento, la deuda tributaria suspendida devino totalmente improcedente, motivo por el cual el obligado tributario soportó indebidamente un coste del que ha de ser resarcido. Pues bien, tal y como precisa el TEAC, cuando el acto administrativo resulta íntegramente anulado, los gastos bancarios del aval prestado representan un daño que el administrado no debe soportar. Y ello con independencia de que la nueva liquidación que se dicte por el mismo concepto y ejercicio tenga un importe igual o distinto de la anulada y de que, una vez practicada una nueva liquidación poniendo fin al procedimiento que quedó inconcluso por la orden de retroacción, siendo dicha liquidación notificada al sujeto pasivo, constituya a este en la obligación de satisfacer la deuda tributaria, surgiendo entonces una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Se trataría entonces de una obligación tributaria líquida, vencida y exigible. Y si el obligado tributario optase en defensa de sus derechos por interponer contra la misma los recursos y reclamaciones pertinentes, podría solicitar la suspensión de esta nueva liquidación conforme a lo dispuesto en los artículos 39 y siguientes del Real Decreto 520/2005.

De cualquier manera, tratándose en este caso de un acto totalmente improcedente, el resarcimiento de costes de suspensión habrá de ser total, al objeto de lograr la restitución íntegra del patrimonio del afectado al que se exige que acredite las fechas en que se haya incurrido en los costes de la garantía para cuantificar el reembolso. En cambio, presentando la anulación por razones sustantivas un carácter parcial, sí que cabría aludir a la existencia de una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial. Se trataría entonces de supuestos en los que la sentencia o resolución estimatoria que se dicte confirma la regularización practicada si bien corrige una parte de su importe, por lo que formalmente obliga a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En estos casos la consecuencia será, por tanto, el reembolso parcial del coste de las garantías aportadas al que se refiere, en su segundo párrafo, el punto 1 del artículo 33 de la Ley 58/2003.

De este modo el TEAC procedió a fijar criterio en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda anulados por sentencia o resolución administrativa que aprecia defectos formales, estableciendo que en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciarse vicios o defectos formales, ordenan la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer del fondo del asunto, deberá restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, ya que el acto o deuda ha sido declarado improcedente. Y ello con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

VI. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS

El procedimiento para el reembolso del coste de las citadas garantías es objeto de regulación en los artículos 75, 76, 77, 78 y 79 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Con carácter general el procedimiento se inicia a instancia del interesado mediante escrito dirigido al órgano competente para su resolución el cual, a tenor de lo indicado en el artículo 75 del RGRVA, no es otro que la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente. Dicho escrito ha de contener los extremos mencionados en el artículo 2 del citado reglamento, debiendo acompañarse al mismo los siguientes datos o documentos: copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente, de forma total o parcial, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió; acreditación del importe al que hubiese ascendido el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva de pago; declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente; y, en su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación.

Por lo que respecta a su tramitación, el órgano que tramite el procedimiento¹¹ podrá llevar a cabo aquellas actuaciones que resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita, hallándose asimismo facultado para recabar los oportunos informes y para instar las actuaciones que juzgue necesarios, entre ellas la de requerir para que se subsane el escrito de solicitud, para lo que habría de concederse al interesado un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento¹².

Antes de redactarse la propuesta de resolución ha de darse audiencia a este último para que, si lo estima oportuno, alegue lo que considere conveniente a su derecho, pudiéndose no obstante prescindirse de este trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el solicitante.

Concluida la tramitación, el órgano competente (esto es, la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto luego declarado improcedente) habrá de dictar la correspondiente resolución y notificar la misma en un plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado hubiese tenido entrada en el registro del susodicho órgano. Y, una vez transcurrido dicho plazo sin que la notificación se produjese, podría entenderse desestimada la petición de reembolso a los efectos de interponer contra la resolución presunta el

¹¹ Recuérdese que competentes a estos efectos son los órganos de la Administración, entidad u organismo que determine su norma de organización específica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del RGRVA.

¹² No obstante, y a tenor de lo previsto en el artículo 77.3 del RGRVA, dicho plazo podrá ser ampliado a petición del interesado.

correspondiente recurso o reclamación, añadiéndose que la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo (que es obligatoria de conformidad con lo establecido por el art. 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre) se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio. Dicha resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 del RGRVA, es reclamable en vía económico-administrativa, previo recurso potestativo de reposición.

Finalmente, y por lo que respecta a la ejecución, una vez dictada la resolución reconociéndose el derecho al reembolso del coste de la garantía aportada ha de expedirse el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora a través del medio que resulte procedente. Tal y como indicamos con anterioridad, a la petición de reembolso el interesado ha de acompañar una declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente, precisando a este respecto el artículo 76 del RGRVA que si la misma no hubiera señalado medios para efectuar el reembolso aquel podría optar entre la transferencia bancaria (indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito) y el cheque cruzado o nominativo¹³.

VII. REFLEXIONES FINALES

Sin lugar a dudas, constituye un hecho innegable que la vigente normativa tributaria ha avanzado significativamente desde un punto de vista sustantivo en la regulación de la materia relativa al reembolso del coste de las garantías.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, continúan planteándose cuestiones conflictivas. Por ejemplo, ¿ha de reconocerse abiertamente en la norma que los reclamantes o recurrentes a quienes, finalmente, se reconociese que tienen razón en su pretensión impugnatoria frente a la Administración tributaria adquieren, además, el derecho a ser resarcidos por la misma de los demás costes que el procedimiento les pudiese haber ocasionado?¹⁴ Téngase presente que a ellos no alude de forma directa (sí indirectamente) la normativa vigente. De hecho, tratándose por ejemplo de los abogados nos hallamos ante la dificultad añadida de poder reconocer al interesado el resarcimiento de estos gastos, con la circunstancia adicional de que, como es sabido, no es preceptiva la intervención de los mismos para interponer una reclamación económico-administrativa, por lo que, en definitiva, su intervención resulta meramente potestativa¹⁵.

¹³ Téngase presente que, si no se indica nada al efecto, el reembolso ha de efectuarse mediante cheque.

¹⁴ Pensemos, por ejemplo, en los costes derivados de abogado, procurador, peritos, etcétera.

¹⁵ En efecto, dicha posibilidad existe ya desde la antigua Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, que vino a suprimir el artículo 13 del antiguo Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articulaba la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo. Véase a este respecto lo dispuesto en la Sentencia del TS de 7 de mayo de 1998.

Así las cosas, dada esta regulación parece claro que la única solución posible sería la de que cuando el reclamante se haya auxiliado de un abogado para interponer una reclamación económico-administrativa y esta se resuelva en su favor, no tenga derecho a ser resarcido por la Administración de los gastos en los que hubiese incurrido para contratar a dicho profesional, habida cuenta de que la actuación del mismo ha sido libremente querida y buscada por el reclamante, toda vez que el ordenamiento jurídico no le ha forzado a tal proceder¹⁶.

En este sentido se pronunció además el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 971/2002, de 18 de abril de 2002, señalando que: «En la medida en que en la vía económico-administrativa no resulta preceptiva la intervención de letrado (art. 33 del RPREA de 1996), tales costes no eran indemnizables, por tratarse, en definitiva, de unos gastos que tuvieron su origen en la propia conducta de la interesada, quien libremente decidió recurrir a los servicios de un abogado, quedando, en consecuencia, así rota la relación de causalidad».

De cualquier manera, y con independencia de lo anterior, creemos que ha de quedar claro que una cosa es que ya no resulte obligatoria la preceptiva intervención de letrado en la vía económico-administrativa y otra bien distinta que, frecuentemente, y dada la complejidad del ordenamiento jurídico tributario, se precise adecuado el amparo de un profesional experto en la materia, ya que en otro caso podría llegar a suceder que las pretensiones defendidas no prosperasen al no haberse articulado de manera eficaz los correspondientes alegatos de defensa, con el evidente perjuicio que ello implica.

Y es que deben diferenciarse claramente los distintos supuestos que, en la práctica, puedan llegar a producirse. Así, por ejemplo, en el supuesto de que el reclamante recurriese a un letrado en un asunto no excesivamente complejo, siendo por ello razonable que pudiera defenderse por sí mismo, no cabría luego solicitar el resarcimiento de dichos costes. En cambio, si se tratase de una cuestión técnicamente compleja, siendo complicado que el interesado, por sí solo y sin una adecuada ayuda jurídica, pudiera hacer valer sus pretensiones de la forma más satisfactoria

¹⁶ En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Sentencia de la AN de 24 de marzo de 1997, en la que se analizaba un supuesto en el que el actor (de condición letrado) pretendía que, al haberse defendido a sí mismo, tenía derecho al abono de la correspondiente minuta de honorarios que, al parecer, se giró y se abonó a sí mismo, reclamando una indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración. Inicialmente el TEAC dictó una resolución estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el mismo contra la sanción derivada de un acta tributaria, solicitando que se le abonasen tanto los gastos de aval soportados para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado en su momento como los honorarios profesionales devengados, alegando que se trataba de un supuesto de autoconsumo. Sin embargo, la Audiencia terminó pronunciándose en un sentido contrario, afirmando que «El daño en cuestión considera esta Sala no reúne los requisitos indicados: no es efectivo, ni evaluable económicamente, y desde luego no puede tomarse en cuenta que el pretendido lucro cesante deba ser abonado por la Administración. A tales efectos, por mucho que en la normativa del IRPF y del IVA se regule el autoconsumo, no está previsto como tal la prestación de servicios a uno mismo (art. 12 del Reglamento del IVA y art. 39 del Reglamento del IRPF), como pretende el recurrente al sostener que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones económico-administrativas (conclusión a la que debe llegarse examinando cada supuesto concreto) por lo que se contrató a sí mismo».

o menos gravosa posible, parecería razonable que se alcanzase una solución condenatoria de la Administración y favorable a que quien reclame sea resarcido de los costes económicos que le hubiese supuesto contratar a un profesional cuya intervención hubiese sido decisiva para el resultado alcanzado que, de otro modo, seguramente no se hubiese producido¹⁷.

¹⁷ A esta circunstancia se refirió ya en su día la Sentencia de la AN de 16 de diciembre de 1996 en los siguientes términos: «Si bien es cierto que la asistencia profesional no es imperativa a tenor de lo dispuesto en el art. 35 del RPREA, 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». Con posterioridad a este pronunciamiento declaró el TS en su Sentencia de 4 de abril de 1997 que los honorarios profesionales que se hubieran tenido que abonar para efectuar una reclamación en vía administrativa son voluntarios, matizando no obstante que «Si bien tal voluntariedad es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con asesoramiento jurídico es evidente dada la complejidad del asunto por lo que no cabría rechazar sin más la pretensión en este punto». En esta misma línea se sitúa igualmente la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002, en la que se señala lo siguiente: «La cuestión, como se observa, no radica tanto en la posibilidad que se ofrece a los administrados de comparecer por sí mismos ante las Administraciones públicas, cuanto en la necesidad de asistencia jurídica para obtener asesoramiento frente a los actos de las Administraciones públicas. De forma tal que, dicho asesoramiento, deviene necesario en aquellos casos en los que el acto administrativo, además de ser de gravamen, y consiguientemente afectar de manera substancial al patrimonio del sujeto pasivo, es complejo, o la actuación de la administración exige, por su inminencia, intervenciones rápidas propias de un profesional. En el supuesto de autos, fue la intervención de un profesional la que evitó, un día antes del vencimiento del término concedido a la entidad bancaria por la AEAT, la venta en pública subasta de los títulos. Asimismo, e inmediatamente, obtuvo la liberación de los saldos incautados, lo que no dejaba de tener interés dadas las fechas en la que se incautaron los saldos. Además, por las condiciones personales de la actora, recientemente viuda cuando ocurrieron los hechos, de los que no tuvo conocimiento pues, precisamente a raíz de su viudez, había cambiado de domicilio, lo que motivó que se enterase de la anómala situación tributaria, cuando la ejecución estaba notablemente avanzada, la Sala entiende que, la prudencia, y el combate eficaz de los actos recurridos, notablemente consistentes desde un punto de vista económico, aconsejaba la asistencia de un letrado». También la Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2004 se ha mostrado igualmente partidaria de reconocer al recurrente, en determinados casos de especial complejidad, los gastos de letrado. Ahora bien en el supuesto de autos analizado por la Audiencia en el citado pronunciamiento la falta de prueba de que dicho profesional había efectivamente cobrado su minuta determinó que, finalmente, no se accediese a la pretensión del litigante, declarándose al efecto lo siguiente: «Por lo que a la asistencia jurídica se refiere, ciertamente esta Sala ha considerado que en caso de que el asunto que se ventiló en vía económica revistiese complejidad jurídica suficiente para reconocer la necesidad de intervención de un experto en tal conocimiento, no puede exigirse del particular que soporte los gastos causados por tal asistencia, cuando su pretensión ha sido completamente estimada, y más aún, cuando se ve forzado a acudir a dicha vía como medio de defensa de una actuación revestida de imperio de la Administración, y ello por cuanto no es exigible de los particulares profundos conocimientos jurídicos –y más aún en materia tributaria donde la técnica jurídica es especialmente compleja e involucra distintas ramas del ordenamiento jurídico–, pero tampoco les es exigible que a su cargo hayan de suplir la carencia de dichos conocimientos, cuando se ven obligados por una actuación administrativa a defenderse desde criterios técnicos».

de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptaba a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. En dicho real decreto se indicó que el reembolso a cargo de la Administración del gasto de dichas garantías aportadas por los reclamantes alcanzaría a «los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación», no señalándose nada, por el contrario, respecto a la obligación de reembolsar, asimismo, los intereses legales de las cantidades satisfechas.

Lo cierto es que, a pesar de este silencio normativo existente en cuanto al resarcimiento de los intereses legales satisfechos por la constitución de aval para conseguir la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria reclamada, la jurisprudencia se mostró receptiva a esta, sin duda, acertada petición de los obligados tributarios. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 20 de enero de 2003 el TS reconoció el derecho que los recurrentes tenían a ser oportunamente indemnizados con los intereses legales devengados por los gastos financieros en que habían incurrido para constituir los avales garantizadores del pago de la deuda tributaria.

Finalmente esta solución que se acaba de exponer, en lo que atañe al reconocimiento del abono de los intereses legales, fue la acogida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al disponer su artículo 33.1 que «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme»³. Añade a continuación el apartado segundo del referido precepto que con el reembolso de los costes de las garantías la Administración tributaria ha de abonar el interés legal vigente a lo largo del periodo en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose a estos efectos el interés legal desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en tales costes hasta la fecha en que se ordene el pago⁴.

Un criterio muy similar queda recogido en la letra d) del apartado 1 del artículo 74 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA). Dicho reglamento detalla pormenorizadamente el alcance del reembolso del coste de las garantías en sus artículos 72, 73 y 74, así como el procedimiento a seguir para hacer efectivo el susodicho reembolso en sus artículos 75, 76, 77, 78 y 79, pareciendo francamente excesivas y desproporcionadas tantas exigencias formales y procedimentales como las que en estos preceptos se contienen, que lo único que hacen es demorar la efectiva plasmación

³ Como es sabido la obligación de reembolsar los costes de las garantías constituye una de las obligaciones de contenido económico establecidas en la LGT, a cuyo cumplimiento queda obligada la Administración tributaria de conformidad con lo establecido en su artículo 30.1.

⁴ Habiéndose producido una suspensión de la ejecución con motivo de la interposición de una reclamación económico-administrativa, procede pues la devolución del aval aportado para garantizar la suspensión de la ejecución de una sanción no tributaria en caso de ingreso del importe de la sanción. Así se encargó de precisarlo, entre otros, el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 7 de julio de 2008, resultando improcedente el devengo de intereses de demora en el supuesto de sanciones no tributarias.

del derecho que los reclamantes tienen, en estos casos, a que le sean devueltos los costes que indebidamente, por el anómalo proceder de la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente, se vio obligado a satisfacer. A nuestro juicio dicha devolución tendría que ser, en buena lógica, rápida, lo que, desde luego, no se consigue al tener necesariamente que cumplimentar los peticionarios de los reembolsos tantos formalismos como los que se establecen con manifiesto exceso en los citados preceptos del RGRVA.

II. REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS EN CASO DE ESTIMACIÓN PARCIAL DEL RECURSO INTERPUESTO PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DEL ACTO

Mediante Resolución de 6 de octubre de 2010 se refirió el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a la cuestión relativa al reembolso del coste de las garantías en los casos de estimación parcial del recurso al objeto de suspender la ejecución de un acto y a la determinación de la cantidad a la que alcanza el reembolso. El TEAC, resolviendo un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT declaró que, en aquellos supuestos de estimación parcial del recurso, el reembolso del coste de las garantías aportadas para la obtención de la suspensión alcanza únicamente a la parte del coste de aquellas correspondiente a la deuda declarada improcedente, debiendo soportar el contribuyente los costes correspondientes a la cuantía declarada procedente, con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la parte no afectada por la anulación declarada. El reembolso alcanzará únicamente a la parte correspondiente del coste de las garantías, con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en dicha porción, la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

De este modo, y a tenor de lo establecido en los artículos 33 de la LGT y 72, 67.1, 25.9 y 41.2 del Real Decreto 520/2005, habiéndose producido la suspensión de la ejecución de una concreta liquidación tributaria y disponiéndose la anulación parcial de la liquidación impugnada, a la hora de entrar a precisar la cuestión relativa al reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, no procederá el reembolso total de los costes satisfechos cuando el acto se declare parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, teniéndose únicamente derecho al reintegro de la parte proporcional de los mismos respecto de la deuda declarada improcedente. Y ello con independencia de que, en ejecución del fallo, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en esa porción la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

Por otra parte, afirma la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de marzo de 2015 que el reembolso del coste del aval bancario como garantía para la suspensión de la liquidación no abarca el devengado hasta su devolución cuando, habiendo sido la resolución administrativa estimatoria parcial, el contribuyente no pidió la reducción proporcional de la garantía hasta, como en este caso,

la vía de apremio. Habiéndose producido un supuesto de estimación parcial, el artículo 74.1 a) del Real Decreto 520/2005 no puede ser interpretado literalmente en el sentido de que en todo caso la Administración ha de reembolsar el importe de la totalidad de los costes del aval, fianza o certificado de seguro de caución hasta su devolución, sin tener en cuenta en esos supuestos la conducta diligente o no del interesado en la carga de interesar la reducción de la garantía, ya que en ocasiones ello supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad del sujeto pasivo, yendo más allá de la finalidad del precepto y, en definitiva, supondría un abuso de derecho por parte de este.

En aquellos supuestos en los que el interesado ha obtenido una resolución estimatoria parcial y, pudiéndolo hacer, no pide la reducción proporcional de la garantía o bien haciéndolo no aporta la nueva garantía o lo hace cuando la deuda subsistente se encuentra en fase de apremio, no parece que pueda prosperar la pretensión del reembolso de unos costes de mantenimiento del aval hasta su devolución, esto es, por un periodo de tiempo en que no solo el aval carezca de vigencia y de auténticos efectos suspensivos sino que, con carácter adicional, se incumpla la obligación de satisfacer la deuda subsistente tras la anulación, a la que había quedado afectada la garantía aportada, al no haber instada su reducción.

En el concreto supuesto analizado por el TSJ de Cataluña a través de la citada Sentencia de 13 de marzo de 2015, la Administración tributaria sostuvo que resultaba presupuesto necesario para que surgiese el derecho al reembolso de los repetidos costes que la garantía hubiese tenido auténticos efectos suspensivos a lo largo de todo el periodo en que se generaron. Sucede sin embargo que cuando el contribuyente interpone recurso contencioso-administrativo la suspensión acordada en vía administrativa se mantiene, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión, debiendo aplicarse además un criterio de proporcionalidad en aquellos casos en los que las resoluciones administrativas declaran parcialmente improcedente el acto impugnado⁵. El reembolso

⁵ Señala además a este respecto la Sentencia del TS de 20 de julio de 2016 que la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía (con plazo o sin plazo), en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, quedando por ello el plazo de prescripción de la acción de cobro interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final. A través del citado pronunciamiento (que aborda las cuestiones relativas al incumplimiento de la aportación de garantía que condiciona la obtención de la suspensión judicial y a los efectos que esa situación podría llegar a plantear en relación con el transcurso del plazo de prescripción) se analizaba concretamente un supuesto en el que, hallándose suspendida en vía administrativa la ejecutividad de una liquidación girada como consecuencia de la aportación de un aval bancario, en la vía contencioso-administrativa se condicionó la citada suspensión a la aportación de una garantía que no se llegó a aportar, lo que impedía iniciar los trámites de ejecución. Pues bien, tal y como recuerda el TS, cuando la suspensión se condiciona a la prestación de garantía con fijación de plazo, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión. Ciertamente el TS ya había rechazado con anterioridad la prescripción en supuestos en los que existió suspensión con garantía sin fijación de plazo para su prestación, declarándose la necesidad de un pronunciamiento de la propia Sala denegando definitivamente la suspensión acordada ante la no prestación de garantía, para que la Administración pueda proceder a la ejecución. Con carácter adicional el Alto Tribunal, a través

de los costes de la garantía opera sobre el importe de la parte anulada, de tal manera que la cantidad a reembolsar será al coste total de la garantía como el resultado de la diferencia entre la liquidación original, y la resultante de la anulación lo es a la liquidación anulada.

En definitiva, en aquellos casos de estimación parcial de la reclamación, esto es, cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, cuando la deuda se encuentre suspendida previa prestación de una determinada garantía, el reembolso del coste de las mismas reconocido legalmente solo alcanzará a la parte proporcional de dichos costes asociados a la garantía prestada a pesar de que, como consecuencia de esa estimación parcial y en ejecución del fallo pertinente, hubiera tenido que dictarse un nuevo acto de liquidación por la parte no afectada por dicha anulación, es decir, por la cuantía o concepto regularizado no afectado por la anulación, al no alterarse en esa porción la obligación del interesado de hacer frente a dichos costes derivados de la garantía prestada.

III. LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN AL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA LOGRAR LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN

El reembolso del coste de las garantías aportadas para lograr la suspensión de la ejecución se encuentra sujeto al plazo común de prescripción de cuatro años que establece el artículo 66 de la LGT, cuya letra c) señala que prescribe en dicho plazo el derecho a solicitar el reembolso del

de su Sentencia de 20 de marzo de 2015, acordó reconocer la competencia del juez para la completa sustanciación de la medida cautelar, la cual se extiende también a la decisión sobre el acto de cierre de la pieza cautelar, sin cuya adopción la medida ha de considerarse temporalmente abierta y vetada la posibilidad administrativa de proceder a la ejecución del levantamiento de la suspensión. Pues bien, a través de la presente sentencia subraya el TS que la misma doctrina debe seguirse cuando es concedida la suspensión condicionada a la prestación de garantía con fijación de plazo y se incumple la condición, ya que, ante la petición de suspensión, bien sin garantía bien con garantía, la Administración viene obligada a esperar a la decisión definitiva para la ejecución, sin que se le pueda atribuir inactividad en tanto no conste que el órgano competente alzó expresamente la suspensión. De este modo el Alto Tribunal vino a confirmar el rechazo de la prescripción de la deuda tributaria reclamada en el acuerdo de ejecución de la sentencia y de los intereses suspensivos liquidados ya que, habiendo solicitado y obtenido el interesado la suspensión, condicionada a la presentación de garantía, no procedía iniciar la ejecución, sin que los requerimientos formulados por la Administración tributaria para que el interesado aportase diversa documentación acreditativa de la suspensión tengan incidencia alguna. En definitiva, el hecho de que transcurra el plazo concedido para la aportación de garantía en la pieza de medidas cautelares sin que el contribuyente cumplimente tal condicionante no basta para permitir a la Administración exigir el cobro de la deuda, al ser preciso un pronunciamiento de la Sala denegando definitivamente la suspensión acordada. De conformidad con lo declarado por el TS «[...] La petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, o la concesión de la suspensión condicionada a la prestación de garantía, con plazo o sin plazo, en tanto no exista pronunciamiento expreso dejando sin efecto la suspensión por el incumplimiento apreciado y sea participada, impide a la Administración llevar a cabo cualquier actuación de ejecución del acto recurrido, por lo que ha de entenderse que el plazo de prescripción de la acción de cobro queda interrumpido con motivo de una solicitud de suspensión hasta la notificación a la Administración de la decisión final». En efecto, no siendo firme la resolución relativa a la medida cautelar la Administración no puede ejecutar el acto que se encuentra recurrido desarrollando el procedimiento de apremio, no corriendo tampoco el plazo de prescripción relativo a la acción de cobro.

coste de las garantías. Hasta fechas relativamente recientes y, más precisamente, con anterioridad a la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dicho plazo debía empezar a contarse, de acuerdo con lo establecido por el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, desde el día siguiente a aquel en que adquiriese firmeza la sentencia o resolución administrativa que declarara, total o parcialmente, improcedente el acto impugnado. Sin embargo, tras la reforma introducida por la Ley 34/2015 en el artículo 67.1 de la LGT, el referido plazo ha de empezar a contarse desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías⁶.

Adviértase en todo caso de que no rige en esta materia el plazo de prescripción de un año fijado por el antiguo artículo 142.5 de la Ley 30/1992 (actual art. 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas) para la exigencia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, sino el específico y concreto de cuatro años establecido a estos fines por la LGT⁷.

⁶ Concretamente la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el apartado 1 del artículo 67 de la LGT, que pasó a quedar redactado de la siguiente forma:

«1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías».

⁷ Ello explica que ya no resulte aplicable la tesis sustentada en su día por determinados pronunciamientos jurisdiccionales (caso, entre otros, de la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de febrero de 2000), en la que se declaró que la acción para la exigencia de responsabilidad patrimonial a la Administración por los costes del aval prestado para obtener la suspensión tiene un plazo de prescripción de un año, iniciándose su cómputo desde la fecha en que hubiese adquirido firmeza la resolución estimatoria, e interrumpiéndose tal plazo únicamente en el supuesto de que existiese una actuación del actor dirigida a exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración o de esta tendente a reconocer que había habido dicha responsabilidad. Ha de precisarse sin embargo que este mismo Tribunal de Castilla-La Mancha procedió con posterioridad a modificar su criterio, apreciándose este extremo en su Sentencia de 13 de octubre

Dicho plazo de prescripción es, asimismo, el que más se acomoda a la indicada naturaleza tributaria del derecho del contribuyente, habiendo sido adoptado por la Ley 58/2003 en su artículo 66, que adopta el referido plazo de prescripción de cuatro años para el derecho de solicitud de reembolso del coste de garantías y el derecho de su obtención.

Tal y como se encargó de precisar a este respecto la Sentencia del TS de 9 de mayo de 2013, relativa al reembolso del coste de unos avales y de otras garantías con abono del interés legal, de cara al cómputo del plazo de prescripción con anterioridad a la aprobación de la Ley 58/2003 no se puede aplicar el plazo de un año, propio de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, el cual fue invocado por el Abogado del Estado frente a la alegación por la entidad recurrente del plazo de prescripción de 15 años, previsto en el artículo 1.964 del Código Civil (CC), al impedirlo la prohibición de la *reformatio in peius*, en la medida en que la Administración gestora, la resolución del TEAC y la sentencia aplicaron el de cuatro años, con invocación expresa del artículo 64 de la antigua LGT de 1963.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento la sentencia impugnada llegó a la conclusión de que la inactividad por parte de la entidad, en orden a la aportación de los documentos para subsanar los defectos de iniciación del procedimiento para el reembolso del coste de las garantías que le fueron requeridas con las consiguientes advertencias legales, condujo al archivo del procedimiento, teniendo ello como consecuencia lógica la de estimar por no interrumpido el cómputo de la prescripción. Concretamente la primera solicitud de reembolso fue formulada el 29 de octubre de 2002, estando vigente el antiguo Real Decreto 136/2000, 4 de febrero, cuyo artículo 7.2 disponía que: «Si el escrito de solicitud no reuniera los datos expresados en el apartado 1 del artículo anterior o no adjuntara la documentación prevista en los párrafos b) y c) del apartado 2 del mismo, los órganos competentes en la tramitación requerirán al interesado para que, en un plazo de diez días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, archivándose la misma».

Recuerda el tribunal que el régimen establecido para la falta de subsanación de defectos en la solicitud de iniciación del procedimiento no es el mismo que para la caducidad por paralización, regulada en el antiguo artículo 92 de la LRJAP y PAC (actual art. 95 de la Ley 39/2015), cuyo apartado tercero señalaba que la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán la prescripción. Por el contrario, en el precepto reglamentario citado con anterioridad se contenía una ficción legal en cuya virtud el no cumplimiento del requerimiento para que tenga lugar la

de 2004, en la que se declaró que a partir de la entrada en vigor de la antigua LDGC el reembolso de los costes de los avales y garantías prestadas para la suspensión de la deuda tributaria constituye un auténtico derecho subjetivo del contribuyente, viniendo así a sustituir la base o fundamento originario que entronca con la responsabilidad patrimonial, y resultando de aplicación desde ese mismo momento a todos los interesados que reclamen su exigencia como tal derecho subjetivo con un título tan específico que no permita aceptar que se rija por el plazo de prescripción de las acciones de responsabilidad patrimonial. En suma, se configura un plazo de ejercicio ligado a la propia naturaleza de los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídico-tributaria, quedando fijado el plazo de prescripción precisamente desde la modificación introducida en la LGT por la antigua Ley 1/1998 en cuatro años.

subsanción supone tener al interesado por desistido, con archivo de la solicitud, pero sin que en ningún momento se disponga que tal ficción legal suponga una renuncia a la acción, por lo que si se añade la falta de previsión expresa de cesación de efectos interruptivos de la prescripción no existe razón alguna para extraer la conclusión contraria a la que llega la sentencia.

El desistimiento propiamente dicho que se regula en las leyes administrativas y procesales constituye un acto unilateral y voluntario en virtud del cual alguien abandona el procedimiento, administrativo o judicial iniciado (arts. 94 de la Ley 39/2015, 20.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 71 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa), mientras que en el presente caso el desistimiento es producto de una mera ficción legal y no de una manifestación unilateral y voluntaria de la entidad hoy recurrente. Y es que, para el tribunal, una cosa es que existiera inactividad ante el requerimiento de aportación de determinada documentación y otra muy distinta es que esa inactividad (que está en la base de la prescripción) haya presidido todo el plazo transcurrido entre el reconocimiento del derecho por la Sentencia de 13 de noviembre de 1999 y la segunda solicitud, efectuada en 26 de mayo de 2006. La primera petición, presentada en 29 de octubre de 2002, produjo efectos interruptivos de la prescripción, no decaídos por el hecho de que la misma se archivase, según lo acabado de razonar. A mayor abundamiento no podía oponerse a lo expuesto en el presente caso que el desistimiento determine la no interrupción de la prescripción adquisitiva según lo dispuesto en el artículo 1.946.2.º del CC, ya que en el concreto supuesto planteado concurrían dos circunstancias que no se daban en el presente supuesto, a saber: se trataba de una figura (la del desistimiento) que responde a lo que por tal se entiende en el artículo 20.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y la cesación del efecto interruptivo se dispone expresamente por la ley para el referido supuesto.

Por su parte, el TSJ de Cataluña, mediante Sentencia de 16 de junio de 2016, se ha encargado de precisar que la devolución del coste de los avales prestados, en caso de que la sentencia declare la prescripción de la deuda tributaria, no es solo hasta que se consume la prescripción, sino que abarca las garantías prestadas incluidas las anticipadas, con sus intereses. Y ello en tanto en cuanto la prescripción extingue la deuda tributaria y no meramente incide en su exigibilidad como se configura en el derecho privado. Una vez declarada la prescripción de una deuda tributaria, procede la devolución del coste de los avales prestados desde el inicio. De este modo, el TSJ de Cataluña procedió a anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que reembolsó únicamente desde la fecha en que se había de tener por prescrita la deuda tributaria y solo hasta la devolución de los avales, lo que excluía las comisiones de mantenimiento pagadas por trimestres adelantados.

IV. EN TORNO A LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS DICTADOS EN CUMPLIMIENTO DE UNA RESOLUCIÓN HABIÉNDOSE INTERPUESTO CONTRA LOS MISMOS INCIDENTE DE EJECUCIÓN

¿Podría suspenderse la ejecución de los actos dictados en cumplimiento de una resolución económico-administrativa habiéndose presentado incidente de ejecución contra los mismos? Esta

cuestión relativa a la posibilidad de suspensión del acto dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa, habiéndose presentado el incidente a que se refiere el artículo 68 del Real Decreto 520/2005, fue objeto de estudio por el TEAC en su Resolución de 2 de abril de 2008, rectificando este tribunal el criterio previamente adoptado en su Resolución de 13 de junio de 2007 sobre esta misma cuestión.

En el supuesto planteado objeto de análisis por el TEAC, la oficina gestora dictó un acuerdo en ejecución de una resolución del tribunal estimatoria en parte de una reclamación, formulándose por la entidad obligada al pago reclamación económico-administrativa dirigida al citado tribunal con petición de suspensión automática del acto impugnado, aportándose a tal fin aval bancario. Dicha oficina, además de calificar correctamente dicha reclamación como un incidente de ejecución del fallo del TEAC, cursándola a este para su decisión, analizó la solicitud de suspensión formulada teniendo en consideración las previsiones expuestas al efecto en el apartado 1.4 de la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de 21 de diciembre de 2005, procediendo a inadmitir la misma al no hallarse vinculada dicha solicitud a una reclamación económico-administrativa anterior o simultáneamente interpuesta, teniendo en cuenta además los términos literales contenidos en el citado apartado 1.4.3, en virtud de los cuales la presentación del incidente no impediría la continuación del procedimiento de recaudación⁸.

Contra dicho acuerdo se formuló reclamación ante el TEAC, que optó por su estimación al considerar que el artículo 68.3 del Reglamento de revisión, con su remisión efectuada en bloque (esto es, sin excepciones) para la tramitación del incidente a las normas del procedimiento general o abreviado que resultasen aplicables para el recurso o reclamación judicial, posibilita la solicitud de la suspensión del acto dictado en ejecución del fallo, la cual deberá ser tratada como una suspensión más en la vía económico-administrativa sin que, a estos efectos, pueda distinguirse entre reclamación económico-administrativa e incidente de ejecución. Ello contrasta con lo que había dispuesto el TEAC en su anterior Resolución de 13 de junio de 2007, en virtud de la cual vino a denegarse dicha posibilidad al no encontrarnos ante una auténtica reclamación económico-administrativa y no hallarse prevista de manera expresa dicha posibilidad en el artículo 68 anteriormente citado.

Ciertamente el Real Decreto 520/2005 no prevé expresamente en dicho artículo 68 la posibilidad de llevar a cabo la suspensión del acto de ejecución. A mayor abundamiento, la redacción contenida en el apartado 1.4.3 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 parecía poner de ma-

⁸ Téngase presente no obstante a este respecto que, tal y como tiene declarado la Audiencia Nacional (AN) a través, entre otras, de sus Sentencias de 14 de noviembre de 2012 y de 7 de julio de 2016, una cosa es la fase procedimental de admisión a trámite de la solicitud de suspensión sin garantías y otra la del examen de la misma por parte del tribunal económico-administrativo, con el fin de determinar si concurren los perjuicios de difícil o imposible reparación que la harían procedente, no debiendo confundirse ambos momentos procedimentales y no pudiendo, especialmente, que el órgano administrativo adelante su «veredicto» sobre la concurrencia de los requisitos para la suspensión solicitada en fase de admisión a trámite de la solicitud, ya que en ese momento lo único que debe hacer, a la vista de la documentación aportada, es constatar que hay indicios de que pueden concurrir esos perjuicios. En definitiva, no se puede adelantar la valoración sobre la procedencia de la suspensión sin garantías a la fase de solicitud.

nifiesto la voluntad de la AEAT en el sentido de impedir dicha suspensión, debido a las conductas dilatorias que suelen adoptar en numerosas ocasiones los reclamantes. Incluso podría llegar a considerarse como discutible que la remisión en bloque efectuada a las normas del procedimiento general o abreviado de la reclamación inicial incluyesen también las normas sobre suspensión, pudiendo resultar conveniente adoptar una mayor especificación a este respecto.

Ahora bien, con independencia de todo lo anterior, la posibilidad de que dicho acto de ejecución pueda plantear cuestiones nuevas no resueltas ha de permitir que se pueda solicitar y obtener, en su caso, del tribunal, la suspensión con el otorgamiento de las oportunas garantías, como ya reconoció en su día el TEAC a través de su Resolución de 27 de septiembre de 2006. Téngase presente además que la determinación acerca de si existe o no esa cuestión nueva como la propia inadmisibilidad del incidente corresponde *ex* artículo 68 al tribunal. En suma, resulta posible la ejecución de los actos dictados en ejecución de una resolución económico-administrativa cuando se presente incidente de ejecución contra los mismos.

Tal y como se ha señalado, es este un criterio que difiere del previamente adoptado por el TEAC en su Resolución de 13 de junio de 2007, relativa a la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución de un acto de ejecución al estar disconforme con el mismo mediante la interposición de un incidente de ejecución del artículo 68.1 del RGRVA. En esta resolución el TEAC, teniendo bien presente la actual regulación del incidente de ejecución de las resoluciones de los tribunales contenido en el artículo 68 del RGRVA, ante su formulación por un reclamante que no estaba de acuerdo con la forma en la que se estaba ejecutando el fallo (pre-tendiendo, además, que se mantuviese la suspensión acordada cuando se formuló la reclamación originaria y hasta que se resolviera el incidente), rechazó la posibilidad de obtener la suspensión del acto de ejecución argumentando que «[...] No nos encontramos ante una reclamación económico-administrativa en la que cabría obtener la suspensión, de acuerdo con los preceptos reglamentarios, sino ante un simple incidente en el que el reclamante expone al tribunal la disconformidad con la forma en que la oficina gestora está ejecutando el fallo, sin que el artículo 68 citado prevea esta posibilidad».

Como seguramente se recordará tradicionalmente han sido las dificultades existentes para distinguir lo que constituía una «cuestión nueva», de acuerdo con aquello que disponía el artículo 111 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1996, lo que determinó que el artículo 68 del Reglamento de revisión de 2005 procediese a unificar todas las cuestiones relacionadas con la ejecución de las resoluciones económico-administrativas en un único incidente de ejecución, cualquiera que fuese el motivo que se adujera.

Y, a pesar de que el TEAC guardó silencio acerca de la cuestión relativa a la posibilidad de obtener la suspensión (de hecho en la citada Resolución de 13 de junio de 2007 el tribunal manifestó que ello impedía la suspensión del acto de ejecución), ya en su día la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 sobre suspensión en esta vía (y a la que ya nos hemos referido con anterioridad) señaló en su apartado séptimo 1.43 que la presentación del incidente no impedirá la continuación del procedimiento de recaudación. Ello vino a poner de manifiesto la existencia

de una clara voluntad por parte de la Agencia de evitar, a través del empleo de todos los medios, que se prolongue indefinidamente la suspensión del acto impugnado tras su enjuiciamiento mediante resolución firme en la vía económico-administrativa y el subsiguiente acto de ejecución.

Desde nuestro punto de vista, si bien se trata de un propósito que parecía razonable ante las posturas de carácter claramente dilatorias que mantenían los reclamantes (además de incorporarse de manera expresa dicha previsión al reglamento), debió de haberse abierto la posibilidad, en aquellos casos en los que se planteen realmente cuestiones nuevas (piénsese que la determinación de si existe o no una cuestión nueva ha de corresponder, en el seno del incidente, al propio tribunal y no al interesado, como sucedía con anterioridad), de que, si se solicita, el tribunal pueda acordar la suspensión con el otorgamiento de las garantías correspondientes, en su caso⁹.

En todo caso, el vigente RGRVA, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, no prevé la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución del acto de ejecución con motivo de exponer al tribunal la disconformidad con el mismo mediante la interposición de un incidente de ejecución del artículo 68.1 de dicho reglamento.

V. LA DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL REEMBOLSO

El ámbito de aplicación del reembolso alcanza a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de aquellas garantías que, habiendo sido prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas, citando expresamente los avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución, las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias, las prendas con o sin desplazamiento, y cualquier otra garantía que la Administración o los tribunales hubiesen aceptado. Y, tratándose de resoluciones administrativas o de sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, dicho reembolso alcanzaría igualmente a los costes proporcionales de la garantía que se haya producido.

Tal y como se encarga de precisar el artículo 74 del RGRVA, el coste de las garantías queda integrado, según cuáles hayan sido las aportadas, por las partidas siguientes. En primer lugar, en los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, que se hayan devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de las referidas garantías.

⁹ A este respecto conviene recordar además que la posibilidad de que surja una cuestión nueva con motivo del inicio de una nueva vía revisora en la que ya procedía, en su caso, la suspensión, fue admitida por el TEAC en su Resolución de 27 de septiembre de 2006.

En segundo término, tratándose de hipotecas mobiliarias e inmobiliarias y de prendas con o sin desplazamiento, el coste de las mismas incluye las cantidades satisfechas por los gastos derivados de la intervención de un fedatario público, así como los registrales, los derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas y los tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.

Finalmente, habiéndose aceptado por la Administración o por los tribunales garantías diferentes de las especificadas en los dos supuestos anteriores, se admitiría el reembolso de los costes de las mismas, los cuales quedarían limitados, de forma exclusiva, a los acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

En cualquier caso ha de abonarse el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago, debiendo asimismo satisfacerse aquel hasta el día en que se produzca la devolución del depósito en el supuesto de que la garantía constituida lo hubiese sido mediante depósito de dinero. Ahora bien, ello se ha de entender sin perjuicio de la aplicación de lo indicado en las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 74 del RGRVA respecto a los costes de constitución del depósito.

Dado un supuesto de reembolso de los costes de garantías consistiendo estas en un aval de la entidad de crédito, señaló el TEAC en su Resolución de 2 de diciembre de 2009 que dicho reembolso únicamente alcanzará a las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito en concepto de primas, comisiones y gastos de formalización, mantenimiento y cancelación del aval devengados hasta la fecha en la que se produzca la devolución de la garantía, sin que alcance a otros gastos exigidos por la entidad de crédito y que se corresponden a las relaciones existentes entre dicha entidad y su cliente.

En efecto, el TEAC, tomando como punto de referencia lo establecido en los artículos 73 y 74 del Real Decreto 520/2005, relativos a las garantías cuyo coste es objeto de reembolso y a la determinación del coste de las garantías prestadas, estimó que únicamente existe obligación de reembolso de las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad financiera en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval prestado para garantizar la suspensión de la deuda, pero no de los gastos de la hipoteca de máximos constituida para la obtención del aval exigido por la entidad de crédito los cuales, a su juicio, corresponden a las relaciones entre dicha entidad y su cliente, no quedando en consecuencia comprendidos en el citado artículo 74.

A priori la adopción de una interpretación literal de los citados preceptos podría conducir a adoptar dicha conclusión. Sin embargo al amparo del llamado «principio de indemnidad», propio del instituto de la responsabilidad patrimonial, habría que permitir la indemnización de dichos gastos igualmente en el ámbito del procedimiento diseñado en el Real Decreto 520/2005 sin necesidad de tener que acudir ya, por razones de economía procesal, al procedimiento autónomo de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, al cual remite el

artículo 72 último párrafo del citado Real Decreto 520/2005, con la finalidad de reclamar otros costes o conceptos distintos¹⁰.

Mediante Sentencia de 28 de marzo de 2011 analizó la AN la cuestión relativa a si resulta o no procedente la devolución del coste de un aval cuando este se acompañó a la solicitud del reconocimiento de una exención, concluyendo el citado órgano judicial que no resultaba procedente la devolución del coste de las garantías en el concreto supuesto de autos analizado, no para suspender la eficacia de una liquidación o de un acto administrativo de naturaleza tributaria que hubiese sido objeto de un recurso administrativo, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo, sino una petición distinta dirigida a la Administración, como era la solicitud de reconocimiento de exención de pago, sin que constase en el presente caso que hubiese existido una denegación de dicha petición, no habiéndose recurrido además ese posible acto expreso o tácito denegatorio. De hecho la propia Administración manifestó que la petición realizada no era un acto administrativo, procediéndose a la devolución del aval sin que constase que se hubiese interpuesto algún tipo de recurso o de reclamación contra dicho acuerdo.

Por otra parte, y de conformidad con lo declarado por el TEAC mediante Resolución de 28 de mayo de 2015, a través de la cual se resolvía un recurso extraordinario de alzada para la unifi-

¹⁰ En relación con la aplicación del citado artículo 72 del Real Decreto 520/2005 la Sentencia de la AN de 3 de mayo de 2010 analizó un supuesto relativo al reembolso del coste de los avales prestados para conseguir la suspensión del principal y recargos de apremio exigidos por la Administración tributaria al haberse ingresado unos días después de vencido el plazo el importe del primer vencimiento de un fraccionamiento de pago de unas deudas tributarias. La falta de ingreso de ese plazo y el ingreso de los dos plazos posteriores en la Caja General de Depósitos determinó la expedición de sendas certificaciones de descubierto y providencias de apremio por el total de las deudas liquidadas (principal y recargo de apremio). La entidad recurrente acudió contra esos actos a la vía económico-administrativa solicitando la suspensión del ingreso del total de esa deuda tributaria, que era lo que se estaba exigiendo, para lo que presentó los oportunos avales bancarios. Tras dos pronunciamientos, uno del TEAR y otro del TEAC desestimatorios de su pretensión anulatoria al considerar procedente la vía de apremio de los sucesivos plazos concedidos por entender que el primero de ellos fue un ingreso realizado fuera de plazo y que los vencimientos posteriores abonados en la Caja General de Depósitos no surtieron efecto alguno, se acudió a la instancia contencioso-administrativa, confirmando la AN la resolución recurrida en cuanto al primero de los ingresos y anulando la misma en relación con el resto de los ingresos subsiguientes, al estimar válidos y en plazo los ingresos realizados en la Caja indicada, anulando el recargo de apremio exigido por las cuotas correspondientes a los siguientes pagos aplazados. Dicha sentencia fue recurrida al TS, que confirmó el fallo de la Audiencia. Habiéndose solicitado por la entidad el reembolso total de los costes derivados del aval prestado para garantizar la suspensión del ingreso de toda la deuda exigida (principal y recargo de apremio) la Administración tributaria trató de acogerse a lo dispuesto por el artículo 72 del Real Decreto 520/2005, al objeto de reintegrar únicamente la parte del aval correspondiente al recargo de apremio anulado. Tal y como señala el citado precepto, tratándose de aquellos supuestos de estimación parcial el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido. Sin embargo la AN estima en el presente caso la garantía prestada por la totalidad de la deuda inescindible respecto a uno y otro concepto (deuda inicial y recargo de apremio), en tanto en cuanto la exigencia total anticipada de la deuda tributaria, con el recargo de apremio consiguiente, no se hubiese producido de haberse considerado válido e ingresado en plazo el importe de los dos plazos posteriores del fraccionamiento conseguido. Ello explica el reembolso de la totalidad de los costes del aval prestado para conseguir la suspensión del ingreso de la deuda exigida. Téngase presente que el citado artículo 72 fue diseñado en relación con aquellos supuestos en los que la deuda tributaria reclamada resulta rebajada como consecuencia de una resolución administrativa o judicial que declara parcialmente improcedente el acto impugnado.

cación de criterio (el cual había sido promovido por la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT), produciéndose el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciar vicios o defectos formales, ordenen la retroacción de las actuaciones sin entrar a conocer del fondo del asunto, habrá de restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, ya que el acto o deuda ha sido declarado improcedente, con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC, al haberse anulado la liquidación impugnada por vicio formal o del procedimiento, la deuda tributaria suspendida devino totalmente improcedente, motivo por el cual el obligado tributario soportó indebidamente un coste del que ha de ser resarcido. Pues bien, tal y como precisa el TEAC, cuando el acto administrativo resulta íntegramente anulado, los gastos bancarios del aval prestado representan un daño que el administrado no debe soportar. Y ello con independencia de que la nueva liquidación que se dicte por el mismo concepto y ejercicio tenga un importe igual o distinto de la anulada y de que, una vez practicada una nueva liquidación poniendo fin al procedimiento que quedó inconcluso por la orden de retroacción, siendo dicha liquidación notificada al sujeto pasivo, constituya a este en la obligación de satisfacer la deuda tributaria, surgiendo entonces una obligación *ex lege* cuyo normal cumplimiento es el pago. Se trataría entonces de una obligación tributaria líquida, vencida y exigible. Y si el obligado tributario optase en defensa de sus derechos por interponer contra la misma los recursos y reclamaciones pertinentes, podría solicitar la suspensión de esta nueva liquidación conforme a lo dispuesto en los artículos 39 y siguientes del Real Decreto 520/2005.

De cualquier manera, tratándose en este caso de un acto totalmente improcedente, el resarcimiento de costes de suspensión habrá de ser total, al objeto de lograr la restitución íntegra del patrimonio del afectado al que se exige que acredite las fechas en que se haya incurrido en los costes de la garantía para cuantificar el reembolso. En cambio, presentando la anulación por razones sustantivas un carácter parcial, sí que cabría aludir a la existencia de una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial. Se trataría entonces de supuestos en los que la sentencia o resolución estimatoria que se dicte confirma la regularización practicada si bien corrige una parte de su importe, por lo que formalmente obliga a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En estos casos la consecuencia será, por tanto, el reembolso parcial del coste de las garantías aportadas al que se refiere, en su segundo párrafo, el punto 1 del artículo 33 de la Ley 58/2003.

De este modo el TEAC procedió a fijar criterio en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda anulados por sentencia o resolución administrativa que aprecia defectos formales, estableciendo que en materia de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, cuando dicho acto o deuda sean anulados por sentencia o resolución administrativa que, al apreciarse vicios o defectos formales, ordenan la retroacción de las actuaciones, sin entrar a conocer del fondo del asunto, deberá restituirse íntegramente el coste de las garantías inicialmente aportadas, ya que el acto o deuda ha sido declarado improcedente. Y ello con independencia de que, en virtud de la retroacción, se dicte un nuevo acto administrativo de liquidación.

VI. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO A SEGUIR PARA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS

El procedimiento para el reembolso del coste de las citadas garantías es objeto de regulación en los artículos 75, 76, 77, 78 y 79 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Con carácter general el procedimiento se inicia a instancia del interesado mediante escrito dirigido al órgano competente para su resolución el cual, a tenor de lo indicado en el artículo 75 del RGRVA, no es otro que la Administración, entidad u organismo que hubiere dictado el acto posteriormente declarado improcedente. Dicho escrito ha de contener los extremos mencionados en el artículo 2 del citado reglamento, debiendo acompañarse al mismo los siguientes datos o documentos: copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente, de forma total o parcial, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió; acreditación del importe al que hubiese ascendido el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva de pago; declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente; y, en su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación.

Por lo que respecta a su tramitación, el órgano que tramite el procedimiento¹¹ podrá llevar a cabo aquellas actuaciones que resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita, hallándose asimismo facultado para recabar los oportunos informes y para instar las actuaciones que juzgue necesarios, entre ellas la de requerir para que se subsane el escrito de solicitud, para lo que habría de concederse al interesado un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento¹².

Antes de redactarse la propuesta de resolución ha de darse audiencia a este último para que, si lo estima oportuno, alegue lo que considere conveniente a su derecho, pudiéndose no obstante prescindirse de este trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el solicitante.

Concluida la tramitación, el órgano competente (esto es, la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto luego declarado improcedente) habrá de dictar la correspondiente resolución y notificar la misma en un plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado hubiese tenido entrada en el registro del susodicho órgano. Y, una vez transcurrido dicho plazo sin que la notificación se produjese, podría entenderse desestimada la petición de reembolso a los efectos de interponer contra la resolución presunta el

¹¹ Recuérdese que competentes a estos efectos son los órganos de la Administración, entidad u organismo que determine su norma de organización específica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del RGRVA.

¹² No obstante, y a tenor de lo previsto en el artículo 77.3 del RGRVA, dicho plazo podrá ser ampliado a petición del interesado.

correspondiente recurso o reclamación, añadiéndose que la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo (que es obligatoria de conformidad con lo establecido por el art. 21 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre) se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio. Dicha resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 del RGRVA, es reclamable en vía económico-administrativa, previo recurso potestativo de reposición.

Finalmente, y por lo que respecta a la ejecución, una vez dictada la resolución reconociéndose el derecho al reembolso del coste de la garantía aportada ha de expedirse el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora a través del medio que resulte procedente. Tal y como indicamos con anterioridad, a la petición de reembolso el interesado ha de acompañar una declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente, precisando a este respecto el artículo 76 del RGRVA que si la misma no hubiera señalado medios para efectuar el reembolso aquel podría optar entre la transferencia bancaria (indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito) y el cheque cruzado o nominativo¹³.

VII. REFLEXIONES FINALES

Sin lugar a dudas, constituye un hecho innegable que la vigente normativa tributaria ha avanzado significativamente desde un punto de vista sustantivo en la regulación de la materia relativa al reembolso del coste de las garantías.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, continúan planteándose cuestiones conflictivas. Por ejemplo, ¿ha de reconocerse abiertamente en la norma que los reclamantes o recurrentes a quienes, finalmente, se reconociese que tienen razón en su pretensión impugnatoria frente a la Administración tributaria adquieren, además, el derecho a ser resarcidos por la misma de los demás costes que el procedimiento les pudiese haber ocasionado?¹⁴ Téngase presente que a ellos no alude de forma directa (sí indirectamente) la normativa vigente. De hecho, tratándose por ejemplo de los abogados nos hallamos ante la dificultad añadida de poder reconocer al interesado el resarcimiento de estos gastos, con la circunstancia adicional de que, como es sabido, no es preceptiva la intervención de los mismos para interponer una reclamación económico-administrativa, por lo que, en definitiva, su intervención resulta meramente potestativa¹⁵.

¹³ Téngase presente que, si no se indica nada al efecto, el reembolso ha de efectuarse mediante cheque.

¹⁴ Pensemos, por ejemplo, en los costes derivados de abogado, procurador, peritos, etcétera.

¹⁵ En efecto, dicha posibilidad existe ya desde la antigua Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, que vino a suprimir el artículo 13 del antiguo Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articulaba la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo. Véase a este respecto lo dispuesto en la Sentencia del TS de 7 de mayo de 1998.

Así las cosas, dada esta regulación parece claro que la única solución posible sería la de que cuando el reclamante se haya auxiliado de un abogado para interponer una reclamación económico-administrativa y esta se resuelva en su favor, no tenga derecho a ser resarcido por la Administración de los gastos en los que hubiese incurrido para contratar a dicho profesional, habida cuenta de que la actuación del mismo ha sido libremente querida y buscada por el reclamante, toda vez que el ordenamiento jurídico no le ha forzado a tal proceder¹⁶.

En este sentido se pronunció además el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 971/2002, de 18 de abril de 2002, señalando que: «En la medida en que en la vía económico-administrativa no resulta preceptiva la intervención de letrado (art. 33 del RPREA de 1996), tales costes no eran indemnizables, por tratarse, en definitiva, de unos gastos que tuvieron su origen en la propia conducta de la interesada, quien libremente decidió recurrir a los servicios de un abogado, quedando, en consecuencia, así rota la relación de causalidad».

De cualquier manera, y con independencia de lo anterior, creemos que ha de quedar claro que una cosa es que ya no resulte obligatoria la preceptiva intervención de letrado en la vía económico-administrativa y otra bien distinta que, frecuentemente, y dada la complejidad del ordenamiento jurídico tributario, se precise adecuado el amparo de un profesional experto en la materia, ya que en otro caso podría llegar a suceder que las pretensiones defendidas no prosperasen al no haberse articulado de manera eficaz los correspondientes alegatos de defensa, con el evidente perjuicio que ello implica.

Y es que deben diferenciarse claramente los distintos supuestos que, en la práctica, puedan llegar a producirse. Así, por ejemplo, en el supuesto de que el reclamante recurriese a un letrado en un asunto no excesivamente complejo, siendo por ello razonable que pudiera defenderse por sí mismo, no cabría luego solicitar el resarcimiento de dichos costes. En cambio, si se tratase de una cuestión técnicamente compleja, siendo complicado que el interesado, por sí solo y sin una adecuada ayuda jurídica, pudiera hacer valer sus pretensiones de la forma más satisfactoria

¹⁶ En este sentido se pronunció, por ejemplo, la Sentencia de la AN de 24 de marzo de 1997, en la que se analizaba un supuesto en el que el actor (de condición letrado) pretendía que, al haberse defendido a sí mismo, tenía derecho al abono de la correspondiente minuta de honorarios que, al parecer, se giró y se abonó a sí mismo, reclamando una indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración. Inicialmente el TEAC dictó una resolución estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por el mismo contra la sanción derivada de un acta tributaria, solicitando que se le abonasen tanto los gastos de aval soportados para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado en su momento como los honorarios profesionales devengados, alegando que se trataba de un supuesto de autoconsumo. Sin embargo, la Audiencia terminó pronunciándose en un sentido contrario, afirmando que «El daño en cuestión considera esta Sala no reúne los requisitos indicados: no es efectivo, ni evaluable económicamente, y desde luego no puede tomarse en cuenta que el pretendido lucro cesante deba ser abonado por la Administración. A tales efectos, por mucho que en la normativa del IRPF y del IVA se regule el autoconsumo, no está previsto como tal la prestación de servicios a uno mismo (art. 12 del Reglamento del IVA y art. 39 del Reglamento del IRPF), como pretende el recurrente al sostener que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones económico-administrativas (conclusión a la que debe llegarse examinando cada supuesto concreto) por lo que se contrató a sí mismo».

o menos gravosa posible, parecería razonable que se alcanzase una solución condenatoria de la Administración y favorable a que quien reclame sea resarcido de los costes económicos que le hubiese supuesto contratar a un profesional cuya intervención hubiese sido decisiva para el resultado alcanzado que, de otro modo, seguramente no se hubiese producido¹⁷.

¹⁷ A esta circunstancia se refirió ya en su día la Sentencia de la AN de 16 de diciembre de 1996 en los siguientes términos: «Si bien es cierto que la asistencia profesional no es imperativa a tenor de lo dispuesto en el art. 35 del RPREA, 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». Con posterioridad a este pronunciamiento declaró el TS en su Sentencia de 4 de abril de 1997 que los honorarios profesionales que se hubieran tenido que abonar para efectuar una reclamación en vía administrativa son voluntarios, matizando no obstante que «Si bien tal voluntariedad es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con asesoramiento jurídico es evidente dada la complejidad del asunto por lo que no cabría rechazar sin más la pretensión en este punto». En esta misma línea se sitúa igualmente la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002, en la que se señala lo siguiente: «La cuestión, como se observa, no radica tanto en la posibilidad que se ofrece a los administrados de comparecer por sí mismos ante las Administraciones públicas, cuanto en la necesidad de asistencia jurídica para obtener asesoramiento frente a los actos de las Administraciones públicas. De forma tal que, dicho asesoramiento, deviene necesario en aquellos casos en los que el acto administrativo, además de ser de gravamen, y consiguientemente afectar de manera substancial al patrimonio del sujeto pasivo, es complejo, o la actuación de la administración exige, por su inminencia, intervenciones rápidas propias de un profesional. En el supuesto de autos, fue la intervención de un profesional la que evitó, un día antes del vencimiento del término concedido a la entidad bancaria por la AEAT, la venta en pública subasta de los títulos. Asimismo, e inmediatamente, obtuvo la liberación de los saldos incautados, lo que no dejaba de tener interés dadas las fechas en la que se incautaron los saldos. Además, por las condiciones personales de la actora, recientemente viuda cuando ocurrieron los hechos, de los que no tuvo conocimiento pues, precisamente a raíz de su viudez, había cambiado de domicilio, lo que motivó que se enterase de la anómala situación tributaria, cuando la ejecución estaba notablemente avanzada, la Sala entiende que, la prudencia, y el combate eficaz de los actos recurridos, notablemente consistentes desde un punto de vista económico, aconsejaba la asistencia de un letrado». También la Sentencia de la AN de 4 de febrero de 2004 se ha mostrado igualmente partidaria de reconocer al recurrente, en determinados casos de especial complejidad, los gastos de letrado. Ahora bien en el supuesto de autos analizado por la Audiencia en el citado pronunciamiento la falta de prueba de que dicho profesional había efectivamente cobrado su minuta determinó que, finalmente, no se accediese a la pretensión del litigante, declarándose al efecto lo siguiente: «Por lo que a la asistencia jurídica se refiere, ciertamente esta Sala ha considerado que en caso de que el asunto que se ventiló en vía económica revistiese complejidad jurídica suficiente para reconocer la necesidad de intervención de un experto en tal conocimiento, no puede exigirse del particular que soporte los gastos causados por tal asistencia, cuando su pretensión ha sido completamente estimada, y más aún, cuando se ve forzado a acudir a dicha vía como medio de defensa de una actuación revestida de imperio de la Administración, y ello por cuanto no es exigible de los particulares profundos conocimientos jurídicos –y más aún en materia tributaria donde la técnica jurídica es especialmente compleja e involucra distintas ramas del ordenamiento jurídico–, pero tampoco les es exigible que a su cargo hayan de suplir la carencia de dichos conocimientos, cuando se ven obligados por una actuación administrativa a defenderse desde criterios técnicos».