

EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS Y LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA DE RECURSO *

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO
Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Extracto:

LA suspensión de los actos tributarios cuando se interpone un recurso contra los mismos requiere, en la mayoría de los casos, la aportación de una garantía. Cuando tras la sustanciación del correspondiente recurso se anula el acto impugnado, el recurrente puede solicitar el reembolso del coste de la garantía aportada para obtener la suspensión. En este trabajo se analiza el régimen jurídico de este derecho que recoge el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Palabras clave: reembolso del coste de las garantías, suspensión de los actos tributarios y prescripción del derecho de reembolso.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto SEI2006-11841, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia, cuyo investigador principal es el profesor Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO.

Sumario

1. Breve referencia a la suspensión de los actos tributarios en vía de recurso.
2. El derecho al reembolso del coste de las garantías: consideraciones generales.
3. Modos de ejercer este derecho: la posibilidad de ejercer en vía jurisdiccional este derecho como pretensión accesoria a la pretensión de anulación del acto administrativo impugnado.
4. Requisitos para que proceda el reembolso: la declaración de improcedencia total o parcial del acto o la deuda tributaria por sentencia o resolución administrativa firme.
5. Contenido del derecho de reembolso: costes reembolsables e intereses legales.
6. Prescripción del derecho de reembolso.
7. Procedimiento.

Bibliografía.

1. BREVE REFERENCIA A LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS EN VÍA DE RECURSO ¹

La interposición de un recurso, administrativo o judicial, contra un acto administrativo no suspende, con carácter general, su eficacia. En efecto, como señala el artículo 111.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992), «*la interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado*». Una disposición que establece el mismo principio, pero aplicado a la materia tributaria, es el artículo 39.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRV 2005), que establece que «*la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado*» ².

El principio de ejecutividad de los actos administrativos –que incluye lógicamente también a los actos tributarios– no sería plenamente conforme a las exigencias que se derivan de la Constitución, y en particular del derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce su artículo 24, sino se complementa con un sistema adecuado de medidas cautelares, entre las que se encuentra la suspensión de la ejecución del acto impugnado. En efecto, como ha señalado CHINCHILLA, del mismo modo en que el principio de ejecutividad de los actos administrativos encuentra su justificación constitucional en el principio de eficacia (art. 103 de la Constitución), también encuentra su más severa limitación en el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución, desde el momento en que aquel puede presentar un serio obstáculo para la efectividad real de dicha tutela ³. Por este motivo, aunque la ejecutividad del acto administrativo no es incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva en términos generales y abstractos, este derecho se garantiza «*facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que este con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión*» ⁴. En este sentido han señalado GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ, que el derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce el artículo 24.1 de la Constitución «*impone la necesidad de articular un sistema de medidas cautelares capaces de evitar la frustración de esa tutela judicial, cuando esta se pretende de la Administración que ha utilizado inicialmente su autotutela*» ⁵.

¹ Todas las sentencias y resoluciones administrativas se citan por su fecha, órgano de procedencia y número de recurso. Salvo que se mencione expresamente lo contrario, todas ellas pueden consultarse en la base de datos *Normacef Fiscal*. Cuando ello no es así, se cita expresamente la referencia de la base de datos *Westlaw*.

² *Vid.* también el artículo 25.1 del RGRV 2005 respecto al recurso de reposición.

³ CHINCHILLA 1999, pág. 566.

⁴ *Vid.* la sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984 y GALLEGO ANABITARTE/MENÉNDEZ REXACH 2001, pág. 253.

⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ 1997, pág. 523.

En suma, el fundamento de las medidas cautelares, y entre ellas la suspensión, se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva. Por este motivo, la referencia al mismo solo tendría sentido en rigor en relación con la suspensión y demás medidas cautelares acordadas en la vía contencioso-administrativa, dado que este derecho fundamental solo tiene aplicación en el ámbito judicial. Ello significaría que, en principio, las medidas cautelares de la vía administrativa previa no vendrían exigidas por tal derecho. Sin embargo, como ha señalado la doctrina, también deben fundarse tales medidas en el derecho a la tutela judicial efectiva, pues la exclusión de medidas cautelares durante la vía administrativa previa puede impedir la vigencia del citado derecho fundamental ⁶.

En relación a la suspensión en vía administrativa de los actos tributarios, el régimen aplicable no es el que establece la Ley 30/1992 en su artículo 111, sino el que contempla la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003) y el RGRV 2005.

La suspensión administrativa que regula la Ley 30/1992 se vincula, fundamentalmente, a que la ejecución inmediata del acto impugnado pudiera ocasionar daños de difícil o imposible reparación. La aportación de una garantía no supone, por sí misma, la suspensión del acto impugnado. Este constituye uno de los aspectos principales que distingue la suspensión administrativa que regula la Ley 30/1992, de la que recoge la normativa tributaria. En materia tributaria, especialmente respecto de los actos con contenido económico, la prestación de una garantía implica la concesión de la suspensión del acto impugnado, por lo menos durante la sustanciación en la vía administrativa del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa ⁷. Para que ello sea posible, es necesario que la garantía, además de ser idónea, sea también suficiente, lo que precisa que cubra no solo el importe del acto impugnado, sino también «*los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder*» (vid. arts. 224.1 y 233.1 LGT 2003).

La regulación de la suspensión en la normativa tributaria se caracteriza también porque determinadas garantías tienen carácter preferente. Por este motivo, en la LGT 2003 se distinguen dos modalidades de suspensión previa aportación de garantía. Por un lado, se encuentra la *suspensión automática* (art. 233.2 LGT 2003). Las únicas garantías que pueden aportarse en esta modalidad son las siguientes: a) depósito de dinero o valores públicos; b) aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca; c) certificado de caución; y d) fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia, cuando el importe de la deuda no exceda 1.500 euros ⁸.

Por otro lado, se encuentra la *suspensión con prestación de garantías alternativas* (art. 233.3 LGT 2003), en la que pueden aportarse cualquier tipo de garantía. No obstante, una condición para que pueda utilizarse esta segunda modalidad, es que el interesado acredite que no puede aportar las

⁶ GALLEGO ANABITARTE/MENÉNDEZ REXACH 2001, pág. 253.

⁷ En este trabajo nos vamos a referir exclusivamente a los actos tributarios con contenido económico. Los actos tributarios sin contenido económico también pueden ser objeto de suspensión en vía administrativa. Para ello es preciso, como señala el artículo 233.10 de la LGT 2003, que «*lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación*». Como se puede comprobar, el requisito que establece la LGT 2003 es muy similar al de la Ley 30/1992.

⁸ Vid. la Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre (BOE de 21 de diciembre).

garantías, en cuantía suficiente, previstas para la suspensión automática⁹. Este requisito es el que nos permite sostener que la normativa tributaria establece un sistema de suspensión previa aportación de garantías, teniendo algunas de ellas carácter preferente –las de la suspensión automática–, que son precisamente las que tienen un mayor grado de liquidez.

En todo caso, la suspensión de los actos tributarios económicos también pueden obtenerse con dispensa total o parcial de garantías (art. 233.4 LGT 2003), pero en estos casos es necesario acreditar, como sucede en el ámbito de la Ley 30/1992, que la ejecución inmediata pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación¹⁰.

Por lo que respecta a la suspensión en vía judicial, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA 1998) no contempla un régimen específico para los actos tributarios, a diferencia de lo que sucede en la vía administrativa previa.

La decisión de suspender o no el acto impugnado debe adoptarse, a la vista del artículo 129 de la LJCA 1998, atendiendo a cómo puede afectar su ejecución a la efectividad de la sentencia que resuelva sobre el fondo del asunto. Uno de los elementos que el Tribunal deberá tener en cuenta, a pesar de que la LJCA 1998 no lo indique expresamente, es la medida en que la ejecución del acto impugnado puede producir perjuicios de difícil o imposible reparación¹¹. Lógicamente, no procederá la suspensión, aunque la ejecución pueda producir perjuicios, cuando los mismos sean reparables.

Esto explica que, con carácter general, los Tribunales de Justicia denieguen la suspensión de los actos con contenido económico, sobre la base de que el eventual perjuicio que pudiera ocasionar la ejecución del acto impugnado siempre es reparable, reparación que se materializa por la devolución de las cantidades pagadas más, en su caso, los intereses de demora correspondientes. La posi-

⁹ En este punto la LGT 2003 ha supuesto un importante avance con el fin de consolidar, en el ámbito tributario, el principio de que los actos con contenido económico se suspenden si se garantiza su importe. En efecto, bajo la normativa anterior –fundamentalmente el art. 76.2 del RD 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA 1996)–, el obligado tributario tenía que acreditar, además de que no podía aportar las garantías previstas para la suspensión automática, que «la ejecución produciría perjuicios de imposible o difícil reparación». Este requisito complicaba la utilización de esta modalidad de suspensión, como ha constatado los Tribunales de Justicia. *Vid.* las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2004, recurso 6814/1999, del TSJ de Madrid de 12 de noviembre de 2004, recurso 1009/2001, del TSJ de Cataluña de 18 de noviembre de 2004, recurso 622/2000 y del TSJ de Canarias de 11 de marzo de 2005, recurso 1376/2003.

¹⁰ No obstante, cuando se trata de sanciones tributarias, con o sin contenido económico, la suspensión durante el tiempo en que se prolongue la resolución en la vía administrativa del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, se produce de forma automática sin necesidad de prestar garantía o acreditar que de la ejecución se derivarían perjuicios de difícil o imposible reparación (*vid.* art. 212.3 LGT 2003). A pesar de que sea discutible, la suspensión que regula el artículo 212.3 de la LGT 2003 de las sanciones tributarias solo se extiende hasta que sean firmes en vía administrativa. Si se impugnan en vía judicial, termina la suspensión que regula dicho precepto, sin perjuicio de que pueda obtenerse del Juez o Tribunal que conozca del recurso contencioso-administrativo. *Vid.* la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005, recurso 715/1999. No obstante, hay que tener en cuenta que el auto de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2005 y la sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de mayo de 2005, recurso 31/2005, han considerado que la suspensión de las sanciones tributarias también deben suspenderse en vía judicial sin necesidad de aportar garantía. Estas resoluciones en el fondo lo que consideran es que hasta que las sanciones no son firmes en vía administrativa y judicial no son ejecutivas.

¹¹ *Vid.* CHINCHILLA 1999, pág. 583.

bilidad de reparar el perjuicio causado viene garantizada, además, por la nota de solvencia que caracteriza a las Administraciones públicas ¹².

La aplicación de la doctrina anterior a los actos tributarios supondría que el hecho de que en la vía administrativa hubieran estado suspendidos por haberse garantizado su importe no sería un argumento suficiente para su mantenimiento en la vía judicial. De hecho, en la vía judicial, la aportación de garantías no es un premisa para acordar la suspensión, sino solamente una consecuencia, de acuerdo con el artículo 133.1 de la LJCA 1998 ¹³.

Ante esta situación, puede afirmarse que, en principio, es más probable que se mantenga la suspensión, en vía judicial, de un acto tributario sin contenido económico o de un acto tributario con contenido económico que ha sido suspendido en vía administrativa con dispensa total o parcial de garantías. Ello se debe a que los criterios utilizados por la normativa tributaria para acordar su suspensión en la vía administrativa son similares a los que se utilizan en la vía judicial, esto es, la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación provocados por la ejecución del acto.

Pues bien, como es sabido, para los actos en materia tributaria con contenido económico la jurisprudencia del Tribunal Supremo mantiene un criterio distinto. En este sentido, se introduce un cierto automatismo en la suspensión judicial de los actos tributarios, habida cuenta que se concede siempre que se hubiera otorgado previamente en la vía administrativa y que la garantía aportada en la misma se extienda a la vía contencioso-administrativa ¹⁴.

Esta doctrina, sin lugar a dudas, facilita sensiblemente la obtención de la suspensión judicial de los actos tributarios con contenido económico, porque exonera al recurrente de la carga de probar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación provocados por la ejecución.

2. EL DERECHO AL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS: CONSIDERACIONES GENERALES

En las líneas anteriores hemos expuesto, de la forma más sucinta posible, el régimen de la suspensión, tanto en vía administrativa como en vía judicial, de los actos tributarios con contenido económico. Como hemos podido comprobar, con carácter general, la prestación de una garantía suficiente supone, en los dos ámbitos, la suspensión del acto impugnado.

¹² Vid. DE LA NUEZ/PÉREZ 2000, pág. 274 y GONZÁLEZ-VARAS 1999, págs. 567 y 568.

¹³ RODRÍGUEZ-ARANA 1999, pág. 888.

¹⁴ Existen un buen número de pronunciamientos al respecto, aunque la sentencia más significativa del Tribunal Supremo sobre ello es la de 6 de octubre de 1998, recurso 6416/1997. Puede afirmarse, por lo tanto, que sobre esta cuestión existe una jurisprudencia constante y reiterada del Tribunal Supremo. Es por ello que sorprende enormemente que Tribunales Superiores de Justicia como el TSJ de Castilla y León *no* sigan la posición del Tribunal Supremo, aplicando a la suspensión de los actos tributarios los mismos criterios que para el resto de actos administrativos. Vid., entre otros, los autos del TSJ de Castilla y León de 12 de enero de 2006, recurso 1294/2005 y 17 de enero de 2006, recurso 42/2005. Estas resoluciones son ciertamente singulares, porque recogen un voto particular, que señala, en esencia, lo que acabamos de exponer.

Pues bien, en aquellos casos en los que se declara el acto impugnado improcedente el obligado tributario no tendrá la obligación de pagar la deuda exigida, y que ha sido objeto de suspensión ¹⁵. Ahora bien, el hecho de que ello sea así, no implica siempre que la esfera del obligado tributario no se haya visto, de algún modo, afectada por la actuación de la Administración, como consecuencia de haber dictado un acto que finalmente se ha declarado improcedente. Y ello porque en la mayoría de los casos, el hecho de haber obtenido la suspensión del acto tributario con contenido económico habrá ocasionado al interesado una serie de costes ¹⁶.

Este coste provoca en el interesado un daño económico, daño que debe ser indemnizado o resarcido cuando finalmente, bien en vía administrativa, bien en vía judicial, se anula, total o parcialmente, el acto administrativo impugnado. Parece lógico que este daño debe ser objeto de indemnización, habida cuenta que el obligado tributario afectado no tenía obligación de soportarlo, al menos no íntegramente, como consecuencia de que el acto impugnado se declara, total o parcialmente, que no es conforme a Derecho. En efecto, de no haber dictado la Administración una liquidación o un acto tributario improcedente, no se habría tenido que garantizar el acto o la deuda impugnados para obtener la suspensión.

Obviamente, este coste no es el único que soporta el obligado tributario cuando impugna un acto administrativo. Sin embargo, es cierto que los costes que se originan como consecuencia de la suspensión vienen motivados por los desembolsos que tiene que realizar para aportar las garantías que permiten obtener la suspensión. Al margen de los costes originados por la suspensión, resaltan de manera sobresaliente los que se derivan de la representación y defensa del interesado para llevar a cabo la impugnación. Estos costes, especialmente en la vía administrativa, se generan de modo voluntario por el obligado tributario que recurre, habida cuenta que en esta fase no es preceptiva la intervención ni de Abogado ni de Procurador ¹⁷. No sucede lo mismo cuando la *litis* alcanza la vía judicial (*vid.* art. 23 LJCA 1998). Sobre la posibilidad de que el obligado tributario sea indemnizado por estos costes no nos vamos a detener aquí, aunque sí cabe mencionar que se va consolidando una «jurisprudencia» favorable a que se resarzan los costes de asesoramiento ocasionados en la vía administrativa, en aquellos asuntos en que por su complejidad esté justificado el acudir a un experto en la materia, mientras que los originados en la vía jurisdiccional la competencia se atribuye al Juez o Tribunal que conozca del asunto, a través de la condena en costas ¹⁸. Para el resarcimiento de los pri-

¹⁵ Cuando se declara la procedencia del acto tributario suspendido, el obligado tributario deberá proceder a ingresar su importe –siempre que su contenido sea económico– y a pagar los intereses que se hayan devengado durante el tiempo en que haya estado suspendido, de conformidad con los artículos 26, 224.5, 225.3 y 233.9 de la LGT 2003 y los artículos 25.10 y 66 del RGRV 2005.

¹⁶ No se habrá producido esta situación, con toda probabilidad, cuando la suspensión se haya acordado con dispensa de garantías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233.4 de la LGT 2003. No obstante, esta modalidad de suspensión puede generar costes al obligado tributario, porque para que pueda acordarse tiene que realizar una determinada actividad probatoria. Del mismo modo, también cuando el acto tributario declarado improcedente no tuviera contenido económico es posible que se hayan ocasionado para el obligado tributario una serie de costes al efecto de obtener la suspensión, como consecuencia de que la actividad probatoria que ha tenido que desarrollar a la hora de acreditar que la ejecución inmediata ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación. No se habrán generado dichos costes, por el contrario, cuando la obtención de la suspensión no precisa la aportación de una garantía o de la prueba de dichos «perjuicios». Es el caso, por ejemplo, de las sanciones tributarias, por lo menos durante el tiempo en que se sustancia el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

¹⁷ El RGRV 2005 no establece expresamente lo anterior, pero no por ello puede considerarse que sean preceptivos.

¹⁸ Sobre ello véase BOSCH 2005 y las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 1999, recurso 2164/1997 y de 22 de septiembre de 2003, recurso 453/2000.

meros, la vía que el obligado tributario debe seguir, en principio, es la de la responsabilidad patrimonial regulada en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992.

En este trabajo, por lo tanto, nos vamos a ocupar exclusivamente de la indemnización de los daños/costes soportados por el obligado tributario para obtener la suspensión de un acto en materia tributaria con contenido económico que posteriormente, total o parcialmente, se declara que no es conforme a Derecho.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998) reconoció por primera vez, con carácter general, el derecho de los obligados tributarios a ser reembolsados de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria. Este derecho se reconoció también en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 1963), en particular en su artículo 81.4, como consecuencia de las modificaciones introducidas en esta norma por la Ley 1/1998. Con anterioridad a la LGT 1963, tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 10 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 25/1995), reconocía este derecho en su artículo 81.5, pero solo respecto del coste de los avales aportados para suspender la ejecución de las sanciones tributarias.

La LGT 2003 reconoce este derecho en su artículo 34 c) y lo regula en el artículo 33. El desarrollo reglamentario está previsto en los artículos 72 y siguientes del RGRV 2005.

Con anterioridad a las Leyes 1/1998 y 25/1995, esta cuestión se canalizó a través de la regulación general en materia de responsabilidad patrimonial prevista en la Ley 30/1992¹⁹. De hecho esta vía será la procedente para que los obligados tributarios puedan ver resarcidos cualquier otro daño o coste distinto de los originados por las garantías aportadas para obtener la suspensión, como señala expresamente el artículo 72 del RGRV 2005: *«El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello»*.

En nuestra opinión la naturaleza y los antecedentes de esta cuestión permiten sostener que nos encontramos realmente ante una auténtica indemnización de daños y perjuicios dotada de una regulación específica²⁰. En este sentido, es acertado que la normativa no haya utilizado el concepto de devolución («devolución del coste de las garantías»), porque en este caso la Administración no devuelve al obligado tributario nada que hubiera estado previamente en su poder, habida cuenta que lo que se «devuelve» es el importe de una serie de gastos en los que ha incurrido el obligado tributario para obtener la suspensión del acto administrativo impugnado. Lo único que devuelve propiamente

¹⁹ Vid. las sentencias que citan VV.AA. 2004, pág. 130.

²⁰ Vid. ESEVERRI 1998, pág. 73, FALCÓN Y TELLA 1999, pág. 276, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999, recurso 3068/1994 y la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de diciembre de 2003, recurso 626/2002. Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2002, recurso 3171/1997, la obligación de la Administración de reembolso del coste de las garantías *«se inscribe en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por el funcionamiento anormal de los servicios de gestión tributaria o, si se quiere, y en términos más amplios, por un funcionamiento que causa un daño al administrado que este no tiene el deber jurídico de soportar»* (FJ 3).

la Administración, en los supuestos en los que resulte procedente, es la garantía aportada. Un buen ejemplo es el caso en el que la garantía aportada es un aval.

El hecho de que esta indemnización esté regulada de forma expresa facilita en gran manera que los obligados tributarios puedan verse resarcidos por estos perjuicios²¹. En efecto, por poner un ejemplo, el plazo de prescripción que la LGT 2003 establece para ejercitar este derecho —cuatro años— es significativamente más amplio que el plazo de un año previsto en el artículo 142 de la Ley 30/1992.

En esta parte del trabajo hemos analizado el régimen jurídico del reembolso del coste de las garantías regulado en la LGT 2003 y en el RGRV 2005. No obstante, en el siguiente apartado nos ocuparemos de una cuestión que tiene una importancia significativa desde la perspectiva procedimental. Se trata de analizar si este derecho se puede ejercer solo tras la finalización del proceso o procedimiento impugnatorio correspondiente, o puede instarse, como petición accesoria a la pretensión de anulación del acto impugnado.

3. MODOS DE EJERCER ESTE DERECHO: LA POSIBILIDAD DE EJERCER EN VÍA JURISDICCIONAL ESTE DERECHO COMO PRETENSIÓN ACCESORIA A LA PRETENSIÓN DE ANULACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

De la regulación del reembolso de los costes de las garantías se desprende que este solo puede ejercerse una vez se haya declarado la improcedencia, total o parcial, de la deuda tributaria impugnada y suspendida, declaración, administrativa o judicial, que debe ser firme. En efecto, el artículo 33.1 de la LGT 2003 señala 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»*. Confirma este extremo el artículo 76.2.a) del RGRV 2005, al establecer que uno de los documentos que deberá acompañarse a la solicitud de reembolso es una *copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme* por la que se declare improcedente, total o parcialmente, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió.

En consecuencia, en principio el obligado tributario no puede ejercer este derecho hasta que no sea firme la resolución administrativa o judicial que declara la improcedencia de la deuda tributaria suspendida. A una conclusión similar podía llegarse bajo la Ley 1/1998, toda vez que se expresaba en los mismos términos que la LGT 2003 y, sobre todo, bajo la dicción del artículo 142.4 de la Ley 30/1992. Este último precepto establece que *«la anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone derecho a la indemnización, pero si la resolución o disposición impugnada lo fuese por razón de su fondo o forma, el derecho a reclamar prescribirá al año de hacerse dictado la Sentencia definitiva [...]»*²². Lógicamente, la petición de reembolso en aplicación de la Ley 30/1992 debe

²¹ BLASCO 1998, pág. 105.

²² *Vid.* VV.AA. 2003, pág. 676. No obstante, es cierto que el término que utiliza la norma «sentencia definitiva» no equivale a sentencia firme. Con anterioridad a la Ley 30/1992 la jurisprudencia exigía que la sentencia fuera firme. En todo caso, lo único que estaría haciendo la Ley 30/1992 es adelantar el momento en el que se puede ejercer la pretensión.

entenderse referida a las solicitudes en este sentido articuladas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998.

Pues bien, a pesar de lo anterior, cabe plantearse si esta petición puede formularse en un momento anterior y, en particular, en el propio recurso administrativo o contencioso-administrativo contra el acto tributario impugnado, cuya suspensión se ha obtenido. En este sentido, *el reembolso del coste de las garantías vendría a constituir una pretensión accesorio a la pretensión principal, esto es, que se declare la improcedencia de la deuda tributaria impugnada* –a través de la nulidad o anulación de la liquidación–. La pretensión accesorio consistiría en la petición de una indemnización por los daños y perjuicios provocados por la liquidación impugnada, entre los que se encontrarían, entre otros, el coste de las garantías aportadas para obtener su suspensión.

En el ámbito contencioso-administrativo es posible formular esta pretensión como pretensión accesorio a la anulación de la deuda tributaria impugnada. En efecto, el artículo 31 de la LJCA 1998 señala que *«el demandante podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos [...] susceptibles de impugnación. El demandante también podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de las mismas, entre ellas la indemnización de daños y perjuicios, cuando proceda»*.

Este supuesto indemnizatorio es el de la responsabilidad por daños derivados del acto anulado, que también preveía la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA 1956), concretamente en su artículo 42. Esta pretensión es accesorio a la pretensión de anulación y lo que persigue es indemnizar los daños derivados de la aplicación del acto impugnado que luego resulta anulado²³. Para que pueda ser reconocida, además de que sea necesario que se estime la pretensión principal y se prueben los daños ocasionados por el acto que se anula, es preciso también que se haya formulado expresamente esta pretensión en el procedimiento. En los casos en los que no se haya deducido esta pretensión –es decir, el interesado solo ha instado la pretensión de anulación–, esta solicitud de indemnización deberá instarla una vez acabado el proceso, en el correspondiente procedimiento de responsabilidad patrimonial al amparo del artículo 142.4 de la Ley 30/1992²⁴. En este procedimiento la pretensión indemnizatoria ya no tiene carácter accesorio, sino que sería la pretensión principal.

Aunque el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tiene, con carácter general, carácter revisor, esta pretensión puede ejercerse a pesar de que no se hubiera formulado con anterioridad en la vía administrativa –siempre que tenga carácter accesorio y sea consecuencia de la estimación de la pretensión principal–²⁵. Como ha señalado la doctrina, aunque de la Ley 30/1992

²³ GONZÁLEZ SALINAS 1999, pág. 29 y HUERGO LORA 2000, pág. 295.

²⁴ GONZÁLEZ SALINAS 1999, pág. 29.

²⁵ *Vid.* SILVA 1992, pág. 201 (que cita la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1989), GONZÁLEZ PÉREZ 1998, pág. 796 y la sentencia del TSJ de Canarias de 4 de marzo de 2005, recurso 431/2002, que señala en su FJ 3 que *«no hay obstáculo para que se formulen tales pretensiones de resarcimiento de daños y perjuicios en la propia vía contenciosa, ya que la Ley jurisdiccional permite la solicitud sin necesidad de que la petición se haya formulado previamente en la vía administrativa, como medida de restablecimiento de la situación jurídica individualizada (art. 42 in fine de la LJCA de 1956 y 31 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)»*. No serían objeto de indemnización los daños y perjuicios provocados por una actuación o acto administrativo diferente del impug-

(art. 142.4) parece desprenderse que se habría de seguir en todo caso la vía administrativa previa por ella establecida, no debe excluirse la posibilidad de pedir directamente en la vía judicial contencioso-administrativa la indemnización por los daños y perjuicio derivados del acto impugnado, pues también bajo el imperio de la normativa anterior (art. 42 LJCA 1956), en normas procesales prácticamente idénticas a las vigentes (art. 31 LJCA 1998), era posible reclamar jurisdiccionalmente los daños y perjuicios, aunque en vía administrativa solo se hubiese pedido la nulidad o anulación del acto ²⁶.

Por lo tanto, la LJCA 1998 reconoce que puede solicitarse como medida necesaria para el restablecimiento de una situación jurídica individualizada el reconocimiento del derecho a la indemnización de los daños y perjuicios causados por el acto administrativo impugnado. Cuando se ejerce esta pretensión, como señala el artículo 71.1 d) de la LJCA 1998, la sentencia contencioso-administrativa puede contener varios pronunciamientos en este sentido. La sentencia fijará la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. Cuando ello no sea así, la sentencia establecerá las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia ²⁷. Como posteriormente señalaremos, normalmente la cuantía de la indemnización por reembolso del coste de las garantías deberá determinarse en ejecución de sentencia.

Por otro lado, hay que tener también en cuenta que esta solicitud, al no ser el objeto principal del pleito, no supone una alteración esencial del objeto del proceso. El recurso se sigue dirigiendo frente al mismo acto administrativo, pero se añade, al preverlo la LJCA 1998, una pretensión accesoría necesaria para el restablecimiento de la legalidad. Del mismo modo, al no constituir el objeto principal del proceso, la LJCA 1998 permite que pueda formularse, además de en el escrito de demanda, en el acto de vista o en el escrito de conclusiones (*vid.* art. 65.3 LJCA 1998) ²⁸. Lógicamente no podría formularse esta pretensión en el trámite de vista o conclusiones si la indemnización de daños y perjuicios constituyera la pretensión principal, que no es el caso del supuesto que estamos analizando.

Pues bien, a la vista de lo anterior no parece que exista ningún obstáculo para que la solicitud de reembolso se formule en el mismo recurso contencioso-administrativo que se dirige contra el acto impugnado, habida cuenta que en el fondo esta pretensión no constituye más que una indemnización de daños y perjuicios, que requiere para su reconocimiento, lógicamente, que con carácter previo se declare la improcedencia del acto impugnado ²⁹. En la práctica, la fijación de la cuantía de la indem-

nado. Por eso la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2004, recurso 634/2002, señala que no puede estimarse la solicitud de indemnización de daños y perjuicios por el embargo de todos los bienes de los recurrentes durante los años transcurridos desde la liquidación impugnada. El reconocimiento del derecho a la indemnización se proyecta sobre una situación provocada por la actuación administrativa objeto de recurso, pero no en relación con otras actuaciones administrativas, como el embargo, el cual, como acto administrativo, es susceptible de recurso judicial, en el seno del cual se puede impetrar el reconocimiento del derecho a la indemnización que se postula.

²⁶ VV.AA. 1998, págs. 354 y 355 y CHICO 2001, pág. 237.

²⁷ GONZÁLEZ-VARAS 1999, pág. 384 y HUERGO LORA 2000, pág. 296.

²⁸ VV.AA. 2003, pág. 1.146. No obstante, la ley condiciona lo anterior a que ya estuvieran probados en autos la existencia y la cuantía de los daños y perjuicios cuyo resarcimiento se trate.

²⁹ *Vid.* la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2004, recurso 1611/2002. Esta sentencia reconoce el derecho en aplicación del artículo 12 de la Ley 1/1998, si bien es cierto que realmente se articula como una pretensión accesoría del artículo 31.2 de la LJCA 1998, habida cuenta que el recurso contencioso-administrativo se dirige contra la liquidación

nización deberá posponerse a la fase de ejecución de sentencia, ya que en la mayoría de los casos, especialmente si la garantía aportada es un aval, no podrá cuantificarse la cuantía del daño hasta que el mismo se cancele, lo que requiere que previamente la Administración tributaria devuelva ese aval al recurrente. Lo mismo sucedería si la garantía aportada hubiera sido una hipoteca sobre un bien inmueble, habida cuenta de que entre los conceptos que resultan objeto de indemnización se encuentra el coste de cancelación de la misma, circunstancia que solo tendrá lugar una vez que se haya dictado la resolución por la que se declara la improcedencia de la deuda tributaria impugnada.

Dada la regulación que de esta materia prevé la LJCA 1998, no es de extrañar que existan pronunciamientos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo que se pronuncian en este sentido, esto es, por un lado, declaran la improcedencia de la deuda tributaria impugnada y, por otro, condenan a la Administración a indemnizar por una cuantía equivalente al coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión, incrementada, en algunos casos, en el interés de demora correspondiente³⁰. Es más, a través del artículo 31.2 de la LJCA 1998 el interesado puede solicitar, como pretensión accesoria a la anulación del acto administrativo, que se indemnicen *todos* los daños y perjuicios que le haya podido causar ese acto. Dentro de estos daños y perjuicios no solo se encuentra el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución del acto impugnado, sino que también tendrían cabida otros supuestos, como por ejemplo el coste de los honorarios de defensa soportados por el obligado tributario en la fase administrativa previa³¹.

Por lo que respecta a la impugnación de la deuda tributaria en la vía administrativa previa (recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas), hay que destacar que ni la LGT 2003, ni el RGRV 2005 contemplan un precepto similar al artículo 31 de la LJCA 1998. Lo mismo sucedía bajo la normativa anterior a la LGT 2003.

Esto significa que cuando el obligado tributario impugna el acto administrativo no puede ejercitar, como pretensión accesoria a la anulación de dicho acto, una pretensión indemnizatoria similar a la que contempla el artículo 31 de la LJCA 1998; o mejor dicho, el obligado tributario, claro que puede formularla, pero sabiendo que el órgano administrativo que resuelva el recurso o la reclamación no pueda reconocerla.

La razón de que no sea posible esta acumulación en la vía administrativa previa radica en que esta pretensión indemnizatoria debe ejercerse siempre como pretensión autónoma y a través del cauce procedimental establecido al efecto³². Por esta razón un Tribunal Económico-Administrativo no

objeto de suspensión. También sucede lo mismo en la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2001, recurso 830/1998, pero en este caso la sentencia reconoce el derecho a ser indemnizado, aunque señala que deberá ejercerse siguiendo el procedimiento establecido por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (RD 136/2000) (también la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2002, recurso 1114/1999).

³⁰ Véanse, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de julio de 1999, recurso 7007/1994, la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 2001, recurso 689/1998 y la sentencia del TSJ de Valencia de 15 de julio de 2004, recurso 504/2000.

³¹ La sentencia del TSJ de Valencia citada en la nota anterior reconoce también esta cuestión como pretensión accesoria. Respecto a los honorarios de defensa soportados en la vía administrativa-previa es posible que el contribuyente pueda solicitar directamente en la demanda contencioso-administrativa la cuantía a la que asciende la indemnización, habida cuenta que los honorarios por ese trámite ya se han devengado pues se refieren a una fase que ya ha concluido.

³² MATA 1997, pág. 109.

debería reconocer la pretensión de que se reembolse el coste de las garantías cuando esta pretensión se formula en la misma reclamación económico-administrativa contra la liquidación que exige la deuda tributaria, sino que simplemente debería señalar, en el caso de que declare la improcedencia de la misma, que deberá solicitar este reembolso a través del procedimiento que regula el RGRV 2005. Cualquier otra pretensión indemnizatoria distinta del reembolso del coste de las garantías también deberá ejercitarse de forma autónoma, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial que regula la Ley 30/1992. En ambos casos se observa perfectamente que estas pretensiones indemnizatorias se ejercitan autónomamente, dando lugar a sendos procedimientos en los que la pretensión principal es que se indemnicen los daños y perjuicios causados por la liquidación tributaria anulada –obviamente, en el caso del reembolso del coste de las garantías se trata de una indemnización de daños y perjuicios para la que el ordenamiento ha establecido una regulación y un procedimiento específico–.

Sin lugar a dudas, estas diferencias que se observan en función del modo de ejercitar las pretensiones en los procedimientos de revisión administrativos y jurisdiccionales no dejan de ser sorprendentes. En efecto, en aquellos casos en los que no sea preciso llegar a la vía judicial, el obligado tributario no podrá formular su pretensión accesoria de indemnización y, en cambio, si su cuestión llega a la vía contencioso-administrativa sí podrá hacerlo. El hecho de que no pueda hacerlo cuando el asunto no llega a la vía contencioso-administrativa tiene consecuencias significativas, como es el hecho de que deberá instar a continuación un procedimiento de reembolso de los costes de las garantías y para el resto de daños y perjuicios, si los hubiere, un procedimiento de responsabilidad patrimonial. Por el contrario, el sujeto que alcanza la vía contencioso-administrativa puede ver satisfechas todas sus pretensiones en un único procedimiento. En fase de ejecución de sentencia la Administración deberá resarcir al obligado tributario de todos los daños y perjuicios a los que le haya condenado el órgano jurisdiccional que conoce del asunto.

Además del motivo anterior, existen otros que podrían servir para cuestionar estas dos vías alternativas que parece establecer la legislación vigente, por lo menos cuando la *litis* alcanza la vía contencioso-administrativa. En este sentido, debemos analizar si existe algún impedimento para que el obligado tributario pueda optar entre las dos alternativas siguientes: a) formular como pretensión accesoria a la pretensión de anulación del acto impugnado una pretensión indemnizatoria; y b) formular únicamente una pretensión anulatoria, sin perjuicio de que una vez que se declare la improcedencia de la deuda tributaria pueda instar el procedimiento correspondiente de reembolso de los costes de las garantías y, en su caso, un procedimiento por responsabilidad patrimonial. Como hemos señalado, solo existe esta opción cuando el asunto alcanza la vía judicial. En tanto el asunto no alcance dicha fase, las pretensiones no pueden acumularse.

Uno de los motivos que puede esgrimirse es que la acumulación de pretensiones en la vía contencioso-administrativa podría distorsionar el sistema de reparto de competencias entre los diferentes órganos de orden jurisdiccional contencioso-administrativo que diseña la LJCA 1998 en sus artículos 8 a 13. Para analizar esta cuestión pondremos el siguiente ejemplo:

Hasta la LGT 2003, la regulación del derecho al reembolso de los costes de las garantías en la Ley 1/1998 y la LGT 1963 no contemplaba el pago de los intereses –legales o de demora (no nos vamos a detener ahora en esta cuestión)– generados por dichos costes. Como ha señalado, por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de octubre de 2003, recurso 629/2000, el pago de intereses

sobre el coste de las garantías viene a reparar el lucro cesante, por lo que podría considerarse que para que se reparara correctamente los daños y perjuicios provocados por el acto anulado, no solo era necesario rembolsar el coste de las garantías sino también incrementar la cuantía que represente mediante la aplicación de intereses. Veamos los diferentes resultados a los que llegaríamos en materia de competencias en función de que la pretensión indemnizatoria se ejercitara de modo accesorio o de modo principal en un procedimiento distinto. Partimos de la premisa de que se trata de una liquidación dictada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Analizaremos dos supuestos: uno, en el que la liquidación es impugnada en alzada ante el TEAC y, otro, en que no lo es.

a) Liquidación que es impugnada en alzada ante el TEAC.

a.1) *Se acumulan pretensiones.* La reclamación económico-administrativa la conocería el TEAR correspondiente. Ante una eventual desestimación habría que recurrir en alzada ante el TEAC. Tanto en la reclamación como en el recurso de alzada podría formularse la pretensión accesorio, sin perjuicio de que no pueda ser estimada. El órgano jurisdiccional para conocer del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC sería la Audiencia Nacional [art. 11.1.d) LJCA 1998]. La Audiencia Nacional, al haberse formulado la pretensión indemnizatoria podría, además de anular la liquidación, condenar a la Administración a pagar una indemnización por el coste de las garantías más los intereses correspondientes.

a.2) *No se acumulan las pretensiones.* La impugnación de la liquidación se sustanciaría del mismo modo que en el apartado anterior, aunque la sentencia de la Audiencia Nacional se limitaría a anularla. A continuación el obligado tributario deberá solicitar a la Administración el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la liquidación. Contra una eventual resolución desestimatoria habría que interponer la reclamación económico-administrativa correspondiente ante el TEAR. Este asunto volvería a llegar a la Audiencia Nacional solo en la medida en que quepa recurso de alzada ante el TEAC, lo que será más difícil habida cuenta que la cuantía derivada de este procedimiento es menor –aquí solo se solicita el reembolso del coste de las garantías–. Si no es posible recurso de alzada, en la vía judicial conocería el Tribunal Superior de Justicia correspondiente [art. 10.1 d) LJCA 1998]. En este caso debemos tener en cuenta además otro elemento: es muy probable que con anterioridad a la LGT 2003 los intereses devengados por el coste de la garantía solo puedan obtenerse a través de un procedimiento de responsabilidad patrimonial³³. La competencia para resolver este procedimiento corresponde a los órganos centrales de la AEAT, por lo que ante una eventual desestimación no cabría la interposición de reclamación económico-administrativa alguna, porque las resoluciones en esta materia agotan la vía administrativa (art. 142.6 Ley 30/1992). En consecuencia, la competencia para conocer del recurso contencioso-administrativo correspondería a los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo [art. 9 c) LJCA 1998]. La Audiencia Nacional podría llegar a conocer de esta cuestión, pero

³³ Sin perjuicio de que en otro epígrafe volvamos sobre esta cuestión, así lo han señalado la resolución del TEAC de 11 de noviembre de 2004, RG 4254/2003, la sentencia del TSJ de Asturias 8 de junio de 2004, recurso 251/2001, y la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002. También sería necesario reclamar a través del procedimiento por responsabilidad patrimonial los honorarios de defensa soportados en la vía económico-administrativa y la indemnización de cualquier otro daño provocado por el acto declarado improcedente distinto del reembolso del coste de las garantías. Como ya hemos señalado, a partir de la LGT 2003 los intereses pueden obtenerse directamente a través del procedimiento de reembolso del coste de las garantías.

solo si se recurre en apelación la sentencia que haya dictado el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo (art. 11.2 LJCA 1998).

Como puede observarse, en este caso, si se acumulan las pretensiones, la Audiencia Nacional conocería finalmente de todas ellas. Si no se acumulan, sobre cada una se pronunciarían hasta tres órganos jurisdiccionales diferentes: Audiencia Nacional (pretensión principal y en el caso de un eventual recurso de apelación frente a la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo que conozca del procedimiento de responsabilidad patrimonial), Tribunal Superior de Justicia (pretensión accesoria referida al reembolso del coste de las garantías) y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo (pretensión accesoria referida a la indemnización de todos aquellos daños que no consistan en el reembolso del coste de las garantías).

b) Liquidación que *no* es impugnabile enalzada ante el TEAC.

b.1) *Se acumulan pretensiones.* La única diferencia con el anterior supuesto es que al no ser recurrible la resolución del TEAR ante el TEAC, en la vía judicial conocería del asunto, y de todas las pretensiones, el Tribunal Superior de Justicia correspondiente.

b.2) *No se acumulan las pretensiones.* De la pretensión principal conocería el Tribunal Superior de Justicia correspondiente y de la pretensión accesoria el reparto competencial sería exactamente igual al del supuesto anterior.

Como puede observarse, en este caso, si se acumulan las pretensiones, el Tribunal Superior de Justicia conocería finalmente de todas ellas. Si no se acumulan, sobre cada una se pronunciarían hasta tres órganos jurisdiccionales diferentes: Audiencia Nacional (en el caso de un eventual recurso de apelación frente a la sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo que conozca del procedimiento de responsabilidad patrimonial), Tribunal Superior de Justicia (pretensión principal y pretensión accesoria referida al reembolso del coste de las garantías) y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo (pretensión accesoria referida a la indemnización de todos aquellos daños que no consistan en el reembolso del coste de las garantías).

De este ejemplo se advierte claramente que el ejercicio acumulado de ambas pretensiones provoca que el órgano jurisdiccional competente para conocer de la pretensión principal pueda llegar a pronunciarse sobre cuestiones sobre las que no tendría competencia de haberse ejercido de forma autónoma las distintas pretensiones. Este podría constituir un argumento para negar la posibilidad de ejercer acumuladamente ambas pretensiones.

Pues bien, aunque no parece muy lógica esta disfunción que genera desde el punto de vista competencial el ejercicio acumulado de ambas pretensiones, consideramos que no existen, desde esta perspectiva, argumentos jurídicos suficientes para negar, como consecuencia de ello, la posibilidad de materializar este ejercicio conjunto en la vía contencioso-administrativa.

Esta posibilidad la establece la LJCA 1998 sin contemplar ningún tipo de limitación. En este sentido tiene cierta importancia el hecho de que esta norma es posterior en el tiempo a la Ley 30/1992

y a la Ley 1/1998. En efecto, el artículo 142.4 de la Ley 30/1992 señala que el plazo para reclamar responsabilidad patrimonial por los daños causados por un acto administrativo anulado prescribe al año de haberse dictado la sentencia definitiva. De este precepto podría deducirse que la acción de daños y perjuicios causados por actos anulados solo es posible ejercerla de forma separada, acción que deberá ejercerse en el plazo de un año tras la resolución que anula el acto. Si la LJCA 1998 hubiera querido preservar el régimen que puede deducirse del artículo 142.4 de la Ley 30/1992, debería haber redactado en términos muy diferentes su artículo 31, con el fin de precisar que solo podrá ejercerse la pretensión accesorias de indemnización cuando los daños y perjuicios que se reclaman no son como consecuencia del acto cuya anulación también se solicita. La LJCA 1998 no contempla ninguna limitación al respecto, por lo que se puede sostener que lo que ha pretendido es establecer un régimen alternativo para el ejercicio de esta acción: bien como pretensión accesorias, bien como pretensión principal que se ejercita en un procedimiento diferente tras la anulación del acto administrativo ³⁴.

Por otro lado, con el fin de negar la posibilidad de acudir a esta vía alternativa, tampoco sería un argumento definitivo el hecho de que supone una distorsión del sistema competencial que configura la LJCA 1998. Nos parece difícil sostener lo anterior en la medida que es la propia LJCA 1998 la que permite ejercer esta pretensión accesorias. Para que el órgano jurisdiccional pueda pronunciarse sobre la misma solo es necesario que tenga competencia para conocer de la resolución contra la que se dirige la pretensión anulatoria. Además, desde la perspectiva procesal, tampoco tendría demasiado sentido oponer este argumento, porque la competencia judicial se verifica a partir del acto administrativo que es objeto de impugnación, circunstancia que queda delimitada mediante el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo. Si se opusiera este argumento se produciría una situación carente de sentido, que es la de retrasar el momento en que el Juzgado o Tribunal verifica su competencia al trámite de formulación de la demanda. Esto es así pues es a través del escrito de demanda mediante el cual el actor formula sus pretensiones (art. 56.1 LJCA 1998), entre las que se encuentra la que prevé el artículo 31.2 de la LJCA 1998.

Finalmente, tampoco parece suficiente este argumento, toda vez que la distribución de competencias que realiza la LJCA 1998 atiende fundamentalmente al origen del acto administrativo impugnado más que a la cuestión de fondo sobre la que se debatirá en el proceso. En este sentido, en el ámbito del Estado, las cuestiones sobre responsabilidad patrimonial se dilucidan ante los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo y la Audiencia Nacional porque se dictan por el órgano superior de la AEAT. Sí es cierto, no obstante, que este razonamiento debe matizarse a partir de la reforma en la LJCA 1998 arbitrada por la Ley Orgánica 19/2003, en la medida en que las reclamaciones en materia de responsabilidad patrimonial frente a las Comunidades Autónomas se reparten entre los Juzgados de lo Contencioso y los Tribunales Superiores de Justicia en función de su cuantía [art. 8.2 c) LJCA 1998].

No obstante creemos que nuestro razonamiento no debe quedar desvirtuado por este último dato, ya que el argumento con mayor relevancia es el hecho de que esta «distorsión competencial» debe considerarse implícitamente asumida y consentida por la LJCA 1998 desde el mismo momento en que permite ejercitar como pretensión accesorias la acción de daños y perjuicios frente al acto anulado. Y ello porque el fundamento y las condiciones que originan esta indemnización son idénticos a lo que se prevé en la regulación de la responsabilidad patrimonial en la Ley 30/1992.

³⁴ De hecho esta parece ser la posición de la doctrina administrativista. *Id.* FERNÁNDEZ CUEVAS 1998, págs. 85 y 86, GONZÁLEZ PÉREZ 1998, págs. 795 y ss., GONZÁLEZ SALINAS 1999, pág. 329 y VV.AA. 1998, págs. 354 y 355 (y la doctrina que se cita en esta última obra en la nota 11).

Aunque no hay pronunciamientos jurisprudenciales que aborden específicamente esta cuestión, sí existe alguna resolución que de forma indirecta puede tomarse en consideración para reforzar nuestra argumentación. Nos referiremos concretamente a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid resuelve un supuesto que tiene su origen en una solicitud de reembolso del coste de las garantías anterior a la LGT 2003 en el que se pedía, además, el pago de intereses por los costes de la garantía objeto de reembolso. La Administración y la sentencia deniegan esto último porque la Ley 1/1998 y el Real Decreto 136/2000 solo preveían el pago de intereses en el supuesto en que la suspensión se produjera mediante depósito de dinero en efectivo –en este caso la garantía aportada fue un aval–. La sentencia indica al recurrente que este concepto podrá obtenerse, en su caso, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial regulado en la Ley 30/1992, sobre el cual deberá pronunciarse el Ministro de Economía y Hacienda, correspondiendo el conocimiento del recurso contra una eventual resolución desestimatoria al TEAC y, con posterioridad, a la Audiencia Nacional³⁵. En consecuencia, el Tribunal se abstiene de pronunciarse sobre esta cuestión porque no le corresponde decidirla.

Esta sentencia no invalida los argumentos expuestos para sostener la posibilidad de acumular en vía judicial la pretensión indemnizatoria a la pretensión anulatoria. Nótese que en este caso la acción de daños y perjuicios –incluyendo a estos efectos tanto la cuestión del reembolso como la de los intereses– no se ejerce como pretensión accesorias, sino como pretensión principal en un procedimiento nuevo que se inicia tras la anulación de la deuda tributaria en un procedimiento anterior. En consecuencia, el argumento que esgrime la sentencia acerca de que se estaría decidiendo sobre una cuestión de la que carece de competencia es correcto en la medida en que se ha formulado la pretensión como pretensión principal. Como la sentencia enjuicia un supuesto en el que estas cuestiones se plantean como pretensiones principales, no puede afirmarse que la misma esté negando la posibilidad de ejercerlas como pretensión accesorias. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid no podría haberse negado a resolver sobre la procedencia o no del reembolso, más los intereses, si se hubiera planteado en el mismo recurso contra la liquidación anulada.

Otro argumento que podría esgrimirse para negar la posibilidad de acumular ambas pretensiones, quizás con mayor calado, sería el afirmar que de permitir a los Juzgados y Tribunales de lo Contencioso-Administrativo resolver estas cuestiones como pretensiones accesorias podría alterarse el *régimen sustantivo* previsto para cada una de esas pretensiones cuando se materializan de forma autónoma: reembolso del coste de las garantías (art. 33 LGT 2003 y RGRV 2005) y solicitudes en materia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas (arts. 139 y ss. Ley 30/1992).

³⁵ Se equivoca la sentencia cuando señala que la resolución sería impugnabile ante el TEAC, toda vez que según el artículo 142.6 de la Ley 30/1992, la resolución del procedimiento de responsabilidad patrimonial pone fin a la vía administrativa. Si pone fin a la vía administrativa habría que recurrir directamente ante la vía judicial, en particular, ante la Audiencia Nacional. No obstante, tampoco esto sería así, porque la competencia para resolver este procedimiento no es del Ministro de Economía y Hacienda, sino que puede resolverla directamente la AEAT de conformidad con el artículo 142.2 de la Ley 30/1992 y el artículo 103.2.4 de la Ley 31/1990. Por lo tanto, los órganos judiciales que conocerían del recurso contencioso-administrativo serían los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo y no la Audiencia Nacional, sin perjuicio de que pueda conocer de esta cuestión en apelación. La resolución del Presidente de la AEAT de 13 de noviembre de 2001 regula el reparto de competencias para la resolución de estos expedientes dentro de la AEAT (BOE de 28 de noviembre).

Veamos algunos ejemplos para comprobar cómo podría producirse esta situación.

La LGT 2003 y el RGRV 2005 regulan de forma exhaustiva qué costes son reembolsables. Cualquier coste no previsto no puede ser objeto de reembolso, sin perjuicio de que pueda obtenerse o no a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial. Estas limitaciones no concurren cuando se ejercita la pretensión indemnizatoria de modo accesorio, por lo que el órgano judicial competente para resolver el asunto podría estar ampliando *de facto* los conceptos que pueden ser objeto de reembolso, sin seguir previamente el procedimiento especial sobre responsabilidad patrimonial. Entre los ejemplos que podrían traerse a colación se encuentra el supuesto del pago de intereses en aquellos asuntos tramitados conforme a la legislación anterior a la LGT 2003: cuando se simultanea las pretensiones anulatoria e indemnizatoria es posible que se condene también al pago de intereses, mientras que si se ejercen de modo separado el obligado tributario debe solicitar el inicio de dos procedimientos distintos.

Otro ejemplo sería, también referido a la legislación anterior, el siguiente: el artículo 3.1 del Real Decreto 136/2000 establecía respecto de los avales aportados para obtener la suspensión que solo se reembolsarán «*las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en concepto de comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia*». La extensión temporal de los costes reembolsables en materia de avales se ha revelado en la práctica insuficiente, porque la Administración tributaria tardaba en exceso en devolverlos. Esta demora provocaba que transcurridos los treinta días que señala el reglamento, el obligado tributario, como no se le había devuelto el aval, siguiera soportando comisiones de mantenimiento y la comisión de cancelación. Las comisiones de mantenimiento satisfechas transcurridos esos treinta días y la comisión de cancelación no podían ser reembolsadas, habida cuenta que la norma limitaba en el tiempo el alcance de este derecho. Ciertamente es criticable que ello fuera así, especialmente porque la principal causa de que este reembolso no se produjera venía motivado por la tardanza de la Administración a la hora de efectuar la devolución del aval. No obstante, en la medida en que los costes no cubiertos pudieran considerarse, como efectivamente creemos, daños causados por un funcionamiento anormal de la Administración, podría obtenerse su indemnización a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial.

Esta situación no se producía, sin embargo, si la pretensión anulatoria e indemnizatoria se ejercía simultáneamente. Lo lógico en estos casos es que el Juez o Tribunal de lo Contencioso-Administrativo condenara a una indemnización por una cuantía equivalente a los costes del aval hasta su efectiva cancelación. Si esto es así, podría considerarse que a través de esta vía alternativa se estaría ampliando el derecho al reembolso que reconoce la legislación, sin seguir, para lo no reconocido, el procedimiento específico que establece la Ley 30/1992.

Pondremos otro ejemplo acerca de cómo podría desvirtuar el ejercicio simultáneo de las pretensiones los requisitos de fondo que la normativa establece sobre el derecho de reembolso. Como señalamos al principio, según la LGT 2003 y la normativa anterior este derecho no puede ejercerse hasta que la resolución administrativa o la sentencia que declara la improcedencia de la deuda tributaria sean firmes. Pues bien, cuando se opta por el ejercicio simultáneo puede «anticiparse en el tiempo» el ejercicio de este derecho, pues la sentencia que condena al pago de una indemnización de daños y servicios por el coste de las garantías puede hacerse efectiva antes de que la misma sea firme.

En efecto, las sentencias de los órganos jurisdiccionales pueden ejecutarse provisionalmente a pesar de que se hayan recurrido en apelación o en casación (*vid.* arts. 84 y 91 LJCA 1998). Es cierto, sin embargo, que «este adelanto» en el ejercicio del derecho no es muy ventajoso, habida cuenta de que la ejecución provisional de las sentencias contencioso-administrativas en muchos casos precisa de la aportación de una caución o garantía.

En nuestra opinión, los argumentos que hemos expuesto tampoco pueden considerarse suficientes para *negar* el ejercicio de la pretensión indemnizatoria junto a la pretensión de anulación. La acción de daños y perjuicios a la que se refiere el artículo 31 de la LJCA 1998 tiene la misma configuración y fundamento que la que se regula en la Ley 30/1992. Por lo tanto, ambas normas están reconociendo el mismo derecho, pero estableciendo dos vías alternativas para ejercerlo. Al mismo tiempo hay que tener en cuenta que el derecho de reembolso del coste de las garantías que prevé el artículo 33 de la LGT 2003 no es más que una indemnización de daños y perjuicios que la ley ha regulado expresamente con el objetivo de facilitar su ejercicio –recuérdese que este derecho antes de ser reconocido expresamente se ejercía con éxito a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial–. Desde un punto de vista material, consideramos que la acción de daños y perjuicios del artículo 31 de la LJCA 1998 no está reconociendo al interesado ningún derecho que no estuviera ya reconocido en el artículo 33 de la LGT 2003 y en la Ley 30/1992³⁶. Si esto es así, no existen argumentos suficientes para impedir que el recurrente articule su pretensión indemnizatoria por el artículo 31 de la LJCA 1998, sobre todo porque la LJCA 1998 no establece ningún límite al respecto. Además, como no se reconoce nada distinto a lo que ya prevén las normas indicadas, desde una perspectiva de economía procesal, se permite al obligado tributario satisfacer su pretensión sin la necesidad de iniciar dos nuevos procedimientos administrativos, que podrían terminar en sendos procedimientos judiciales.

El hecho de que el ejercicio simultáneo de las pretensiones provoque que conozcan de las mismas órganos jurisdiccionales distintos a los que hubieran sido competentes en el caso de ejercerse la pretensión indemnizatoria de forma independiente, tampoco genera un riesgo preocupante de que la doctrina de los Tribunales en esta materia sea contradictoria. Entendemos que los recursos de casación para la unificación de doctrina (arts. 96 y ss. LJCA 1998) y en interés de la ley (arts. 100 y ss. LJCA 1998) constituyen instrumentos suficientes para que la anterior situación no se produzca y, si se produce, para que se pueda remediar.

En suma, no existen motivos suficientes para negar que la pretensión indemnizatoria pueda acumularse a la pretensión de anulación en el ámbito de lo contencioso-administrativo. Esta situación provoca que los obligados tributarios disfruten de dos vías alternativas:

- a) Formular su pretensión indemnizatoria en el mismo recurso contencioso-administrativo contra la liquidación que se considera improcedente. Dentro de la pretensión indemnizatoria tendrá cabida no solo la cuestión del reembolso del coste de los avales, sino también cualquier otro concepto para cuya reclamación hubiera sido necesario iniciar un procedi-

³⁶ Como señala HUERGO LORA 2000, pág. 297, los requisitos materiales sobre la procedencia de la indemnización previstos en la Ley 30/1992 se aplican también en el ámbito de la LJCA 1998. Por otro lado, tampoco podría alegarse que se está eludiendo el requisito de que la resolución administrativa o la sentencia judicial que declara la improcedencia de la deuda tributaria sea firme, porque el artículo 142.4 de la Ley 30/1992 no exige que la sentencia que anula el acto administrativo sea firme, sino simplemente definitiva. *Vid.* VV.AA. 2003, pág. 676.

miento de responsabilidad patrimonial. La acumulación de la pretensión indemnizatoria requiere que durante el procedimiento contencioso-administrativo se acredite la existencia de los daños y perjuicios, que lógicamente están subordinados a que se estime previamente la pretensión principal de anulación. Obviamente, esta modalidad solo podrá utilizarse cuando la cuestión llegue a la vía judicial, habida cuenta que no es posible tal acumulación en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

- b) Ejercer de forma separada la pretensión de anulación y la pretensión indemnizatoria. En este caso, la segunda pretensión se ejercerá tras haberse estimado la primera, y en un procedimiento distinto. Cuando los daños y perjuicios objeto de indemnización exceden de los que reconoce el artículo 33 de la LGT 2003, el obligado tributario deberá solicitar su indemnización a través de un procedimiento por responsabilidad patrimonial, como recuerda el artículo 72 del RGRV 2005. En estos casos, el obligado tributario deberá solicitar el inicio de dos procedimientos distintos, uno al amparo del artículo 33 de la LGT 2003 y otro al amparo de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992³⁷.

Finalmente, debemos significar una cuestión que afecta al modo en que se ejercitan estas pretensiones. Cuando se decide acumular las pretensiones y ambas se estiman, la ejecución del reembolso del coste de las garantías y de la indemnización por cualquier otro concepto que se haya considerado como un daño provocado por el acto anulado se sustanciará bajo la supervisión del Juez o Tribunal competente en fase de ejecución de sentencia³⁸. Por lo tanto, no se trata de iniciar un nuevo procedimiento administrativo, sino simplemente de supervisar la correcta ejecución del fallo judicial³⁹. Desde un punto de vista procedimental, lo anterior significa que ante una ejecución incorrecta del fallo el obligado tributario no deberá volver a interponer un nuevo recurso administrativo o judicial contra las actuaciones o resoluciones administrativas que se dicten, sino promover un incidente sobre la ejecución de sentencia (art. 109 LJCA 1998). Por este motivo no serían muy acertados fallos judiciales como el de la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2001, recurso 830/1998, pues en este caso el obligado tributario había solicitado, además de la anulación de la liquidación, el reembolso de las garantías, y la sentencia en vez de reconocer este derecho y controlar su cumplimiento en ejecución de sentencia, se limita a señalar que para su ejercicio deberá solicitar el inicio de un procedimiento al amparo del artículo 12 de la Ley 1/1998, que era la norma aplicable en ese momento.

Del mismo modo, cuando la cuestión se sustancia en la vía administrativa, el órgano que resuelve el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa deberá señalar, si así lo ha pedido el obligado tributario, que para obtener el reembolso del coste de los avales deberá seguir el pro-

³⁷ BADÁS/LAMOCA/MARCO SANJUÁN 1998, pág. 100.

³⁸ Como se indica en el FJ 4 de la sentencia del TSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 20 de abril de 2005, recurso 3941/1998, «*al no ser posible concretar en este momento el coste [de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias] su concreta cuantía se determinará en ejecución de sentencias*». Vid. también la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 1998, recurso 303/1993.

³⁹ Como señala HUERGO LORA 2000, pág. 296, la determinación de la cuantía indemnizatoria es una labor perfectamente integrable en la función judicial de «juzgar y hacer ejecutar lo juzgado», contando con la colaboración de las partes en la aportación de pruebas, y simplemente introduce una división funcional entre el proceso principal y el incidente de ejecución. Esta división permite que se dicte la sentencia reconociendo el derecho a la indemnización y las bases de esta, antes de que se realicen las operaciones de concreción de su cuantía, que son instrumentales y subordinadas respecto al derecho a la indemnización.

cedimiento que regula el artículo 33 de la LGT 2003 y el RGRV 2005. Por lo tanto, no se trataría de una cuestión que se sustanciaría en ejecución de la resolución del órgano administrativo, sino a través de un procedimiento diferente que se iniciará a continuación. También sería muy conveniente, especialmente cuando el obligado tributario lo haya pedido en el recurso contra la liquidación, que el órgano administrativo que resuelve el recurso indicara que para el resarcimiento de cualquier otro daño distinto al coste de las garantías, deberá seguirse el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Ley 30/1992. No sabemos si los órganos administrativos procederán de este modo, pero en todo caso, al menos hay que hacer notar que el RGRV 2005 *recuerda* esta cuestión de modo expreso ⁴⁰.

4. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EL REEMBOLSO: LA DECLARACIÓN DE IMPROCEDENCIA TOTAL O PARCIAL DEL ACTO O LA DEUDA TRIBUTARIA POR SENTENCIA O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FIRME

El artículo 33.1 de la LGT 2003 establece 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 firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías»*.

Como se puede comprobar, la ley condiciona la obligación de reembolso a que exista una sentencia o resolución administrativa *firme* que declare la *improcedencia* total o parcial del acto impugnado ⁴¹. El primer aspecto que debe resaltarse de esta regulación es que la LGT 2003 ha ampliado los supuestos en los que procede el reembolso, habida cuenta que la normativa anterior lo circunscribía a que la *deuda tributaria* se declarase improcedente. Al utilizar el artículo 33 de la LGT 2003 la expresión «acto improcedente» cabrá el reembolso, no solo cuando la improcedencia se predique de la deuda tributaria o liquidación, sino también de cualquier otra actuación de la Administración tributaria, tanto referida a deudas tributarias como para el resto de ingresos de Derecho público cuya gestión tenga encomendada, para cuya suspensión se haya exigido la aportación de garantía y posteriormente haya sido declarada la deuda improcedente ⁴².

Con ello el Legislador da entrada a situaciones que hasta la LGT 2003 solo podían reconducirse por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, como son las actuaciones en

⁴⁰ La sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002, ante una alegación del recurrente acerca de que la Administración no le había indicado que esa era la vía procedente para la indemnización de una serie de conceptos que reclamaba, señala que *«no es imputable a la Administración que hubiese debido informar sobre el procedimiento de reclamación por responsabilidad patrimonial, pues es el contribuyente al que corresponde valorar si considera que se ha producido perjuicio patrimonial y ejercitar las acciones que crea procedentes»*.

⁴¹ Como parece lógico, si no existe resolución o sentencia judicial que declare el acto o la deuda improcedente no procede el reembolso. Ello es así incluso en los supuestos, como el que se refiere la sentencia del TSJ de Madrid de 23 de julio de 2004, recurso 598/2001, en el que la Administración ha dejado transcurrir el tiempo sin ejecutar el fallo judicial –que declaraba el acto administrativo dictado por ella conforme a Derecho–, prescribiendo la acción para exigir el pago de la deuda tributaria. Nos parece correcta esta sentencia porque la deuda tributaria liquidada por la Administración era «procedente»; otra cosa es que haya dejado prescribir la acción de cobro.

⁴² CODINA 2004, pág. 143.

el marco del procedimiento de apremio en donde lo que se cuestiona no es la deuda sino la actuación ejecutiva (providencias de apremio, diligencias de embargo, actos relativos a subastas, etc.). También alcanza este precepto a la suspensión de los actos sin contenido económico cuando para su obtención hubiera sido necesario aportar garantías que hubieran generado costes⁴³. Es reseñable que este precepto se aplica también a las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, en los casos en los que se declara improcedente el acto administrativo que la liquida.

Los dos aspectos más significativos que deben concurrir para que proceda el reembolso son, por un lado, que exista una sentencia o resolución administrativa firme y, por otro lado, que dicha sentencia o resolución declare la improcedencia del acto impugnado. A continuación me referiré a estos requisitos, comenzando por el segundo de ellos.

a) Declaración de improcedencia.

Para que concurra este requisito es preciso que se declare la improcedencia del acto impugnado. Es indiferente a estos efectos si el motivo que provoca la improcedencia es de fondo o de forma, lo relevante es que se declare su improcedencia⁴⁴. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 31 de octubre de 2001, recurso 45/1997, al señalar que la obligación de reembolso no se condiciona a que la improcedencia del acto administrativo derive de un vicio de nulidad absoluta y no de mera anulabilidad, por lo tanto «*la indemnización procede tanto si el acto tributario es eliminado definitivamente del mundo del derecho, como si puede volver a producirse por tratarse de un defecto de mera anulabilidad*» (FJ 2). En este caso, se trataba de una liquidación derivada de una comprobación de valores que se anula por falta de la debida motivación.

Con independencia de cuál sea el motivo que cause la improcedencia del acto impugnado, hay que tener en cuenta también que esta declaración de improcedencia puede ser total o parcial. Las consecuencias que se derivan de calificar la declaración de improcedencia como total o parcial son de gran relevancia. En efecto, cuando la declaración de improcedencia es total, el obligado tributario tendrá derecho a que se le reembolse la totalidad de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión. Por el contrario, cuando la declaración es parcial, solo se reembolsará la parte de esos costes que se corresponda con la parte proporcional de la deuda tributaria que se haya declarado improcedente, o como dice la norma, «*cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías*». Así, por ejemplo, si la deuda impugnada ascendía a 10.000 euros y se declara improcedente 2.000 euros, el obligado tributario solo verá reembolsado el 20 por 100 de la suma a la que hayan ascendido los costes de las garantías aportadas.

Las consecuencias que se producen son diferentes en función de que la improcedencia declarada sea total o parcial. Por este motivo, parece razonable que analicemos cuándo se entiende que concurre cada una de ellas.

⁴³ CODINA 2004, pág. 143 y CERVANTES/DIEGO/MEJÍAS/MESTRE/PLAZA/RUIZ 2004, pág. 90.

⁴⁴ ESEVERRI 1998, pág. 74 y CODINA 2004, pág. 143.

Es muy significativo que la normativa se refiera a la improcedencia de la deuda tributaria y no específicamente a la improcedencia o no del acto que la liquida, todo ello sin perjuicio de que cuando la deuda tributaria sea improcedente también lo vaya a ser el acto administrativo, lo que determinará su nulidad, anulabilidad o revocación, según el caso. Esta distinción es significativa, porque no siempre que se anula el acto administrativo que liquida la deuda tributaria puede afirmarse que se trata de una declaración de improcedencia total. En este sentido, uno de los supuestos más problemáticos son aquellos en los que aunque la sentencia o la resolución administrativa estiman solo parcialmente la solicitud del obligado tributario, el acto administrativo se anula en su totalidad, todo ello sin perjuicio de que la Administración tenga que dictar un nuevo acto conforme a lo establecido en la sentencia o resolución administrativa.

En este supuesto cabría considerar que la deuda tributaria es improcedente por el hecho de que el fallo de la sentencia o la resolución administrativa ha anulado «completamente» el acto administrativo que exigía dicha deuda. La circunstancia de que la Administración deba dictar un nuevo acto corrigiendo el anterior en los aspectos considerados improcedentes no debería impedir lo anterior, pues, en definitiva, el acto administrativo que motivó la impugnación y la aportación de una serie de garantías para su suspensión «ha sido eliminado completamente», aunque solo fuera en parte improcedente. De hecho esta es la postura que venía sosteniendo el Tribunal Supremo antes de que se reconociera expresamente este derecho por la Ley 1/1998. En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999, recurso 2298/1995, expresamente señala que aunque la estimación sea solamente parcial debe mantenerse la obligación de indemnizar por la totalidad de los costes generados por la garantía, ya que la «Administración tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de "integridad del pago"» (FJ 4).

El razonamiento anterior no es aplicable, sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 y, lógicamente, tampoco es aplicable bajo la vigencia del artículo 33 de la LGT 2003⁴⁵. En estos casos en los que la sentencia o resolución administrativa solo estima parcialmente el recurso o la reclamación, el reembolso del coste de las garantías también tiene que ser proporcional, incluso si esta estimación parcial ha provocado la anulación de la totalidad del acto impugnado⁴⁶. La razón de

⁴⁵ De hecho la propia sentencia del Tribunal Supremo citada anteriormente confirma este extremo al señalar que la Ley 1/1998 «limita el resarcimiento, en el caso de estimación parcial de las reclamaciones a la parte proporcional de los costes de los avales, norma que no se discute, pero, no obstante la Sala considera que debe aplicar su propia doctrina, anterior a las Leyes 25/1995, de 20 de julio y 1/1998, de 26 de febrero, porque estas Leyes carecen de efecto retroactivo, en cuanto sean restrictivas respecto de la doctrina interpretativa anterior de las disposiciones (que regían en la fecha de autos), artículo 106, apartado 2, de la Constitución Española, artículo 41 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, doctrina interpretativa que mantenía la obligación de indemnizar por la totalidad de los gastos del aval, si la Administración Tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de "integridad del pago"».

⁴⁶ CHICO 2001, págs. 234 y 235, critica este extremo de la legislación vigente a partir de la Ley 1/1998, y considera que «habría que realizar una interpretación correctiva del precepto, entendiéndose que el coste del aval ha de reembolsarse en su totalidad, en todos los supuestos en los que la liquidación resulte finalmente anulada». Vid. también la crítica de FALCÓN Y TELLA 1999, págs. 277 y 278. En su opinión, las sentencias recaídas en vía contenciosa no declaran la procedencia o improcedencia, total o parcial, de la deuda tributaria, sino la adecuación o no al ordenamiento del acto de liquidación, o más precisamente de la reclamación económico-administrativa que la haya confirmado. En nuestro sistema es la Administración la que declara la existencia y cuantía de la deuda, limitándose los Tribunales a revisar la actuación administrativa, que es sobre la que se pronuncian, y no sobre la deuda directamente. Por lo tanto, en su opinión, nuestro ordenamiento procesal no permite que una sentencia declare parcialmente improcedente o procedente una deuda tributaria, pues aunque en los razonamientos del Tribunal se incluyan razonamientos en ese sentido, el fallo se limitará siempre a anular la liquidación. Al anular la liquidación en su totalidad, pues el Tribunal no tiene competencia para sustituir la liquidación anulada por otra ajustada al ordenamiento, la Administración deberá dictar otra en ejecución de sentencia.

que este sea el criterio que deba utilizarse radica en que la redacción de la norma no se fija tanto en el dato formal de si el acto administrativo impugnado sigue o no desplegando efectos tras la sentencia o la resolución administrativa, sino en el fondo de esta resolución. En la medida en que la sentencia o resolución administrativa considere que parte del acto administrativo impugnado es conforme a Derecho, el reembolso del coste de las garantías debe limitarse en igual medida. Y ello a pesar de que la parte del mismo que se declara improcedente suponga la anulación de todo el acto administrativo, para que a continuación se dicte otro que sea «completamente» conforme a Derecho –procedente, como dice el art. 33 LGT 2003–. La jurisprudencia existente a raíz de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 se ha pronunciado en este sentido ⁴⁷.

b) Firmeza.

El segundo requisito que contempla el artículo 33 de la LGT 2003 es que *la sentencia o resolución administrativa que declara improcedente el acto o la deuda sea firme*. La firmeza a la que alude la norma hay que entenderla referida tanto en vía administrativa como en vía judicial. Este requisito concurrirá cuando el acto o deuda no se haya recurrido y haya transcurrido los plazos para interponer los correspondientes recursos, o bien, habiéndose recurrido, que no cupiera ulterior recurso. Para determinar cuándo se produce esta circunstancia es necesario acudir a la normativa correspondiente.

En los supuestos de resoluciones dictadas como consecuencia de la interposición de recursos de reposición, la resolución será firme una vez pasado un mes sin que se haya recurrido. Cuando se trata de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, la solución es diferente en función de si la resolución se ha dictado en única, primera o segunda instancia. Si se trata de una resolución en única o segunda instancia la firmeza se producirá una vez transcurrido el plazo de dos meses sin que se haya recurrido en vía contencioso-administrativa. Cuando la resolución se haya dictado en primera instancia, la firmeza se producirá cuando ha transcurrido el plazo de un mes para recurrir en alzada ante el TEAC. En último lugar, cuando se trata de sentencias judiciales, el obligado tributario podrá acreditar la firmeza mediante la certificación expedida por la Secretaría del Juzgado o de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del que corresponda ⁴⁸.

Como parece lógico, cuando la sentencia o la resolución administrativa no es todavía firme conforme a las normas indicadas anteriormente, la solicitud de reembolso del coste de las garantías no puede ser estimada. De hecho uno de los documentos que el obligado tributario debe acompañar a su solicitud es «*una copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió*» [art. 75.2 a) RGRV 2005].

No obstante, este requisito se ha interpretado por el TEAC de modo flexible, en el sentido de que la exigencia de firmeza no lo es respecto de la sentencia o resolución administrativa, sino res-

⁴⁷ Vid. la sentencia del TSJ de Andalucía (Granada) de 16 de septiembre de 2003, recurso 3984/1997, la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de mayo de 2004, recurso 1341/2002, la resolución del TEAC de 24 de junio de 2004, RG 3527/2003 y la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002.

⁴⁸ CODINA 2004, pág. 145.

pecto de la declaración de improcedencia del acto administrativo impugnado que tal sentencia o resolución contenga. Fundamentalmente, este supuesto se refiere a aquellos casos en los que en una primera instancia, administrativa o judicial, el acto impugnado se declara parcialmente improcedente, y contra esta declaración parcial de improcedencia se interpone el recurso o la reclamación correspondiente por el sujeto beneficiado por la misma –normalmente el obligado tributario, que lógicamente en el nuevo recurso irá dirigido a las partes del acto impugnado no declaradas improcedentes en la instancia anterior–. En estos casos, aunque la sentencia o la resolución administrativa no sean firmes, es cierto que la parte de la resolución declarada improcedente no se va a modificar, salvo que sea recurrida también por quien se ve perjudicado –normalmente la Administración–. Por lo tanto, aunque la sentencia o resolución administrativa no sea firme, desde un punto de vista material sí es firme la parte del acto o la deuda declarada improcedente, ya que cuando no recurre quien resulta perjudicado y los elementos estimados en la instancia anterior no se cuestionan en la siguiente, estos aspectos permanecerán inamovibles («firmes»), so pena de incurrir en una proscrita *reformatio in peius* el órgano administrativo o judicial que conozca en la siguiente instancia (*vid.* art. 113.3 Ley 30/1992) ⁴⁹.

La sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2003, recurso 1124/1998, adopta una postura similar cuando señala lo siguiente: «*Las entidades recurrentes impugnaron la resolución del TEAC, de modo que esta desde un punto de vista formal no era firme, sin embargo, sí había puesto fin a la vía administrativa y como la suspensión se refería al ingreso de la deuda tributaria, pero no a los demás aspectos de la ejecución de su resolución, el TEAC estaba obligado a anular la liquidación y a practicar otra disminuyendo la deuda tributaria en la parte correspondiente a los conceptos estimados, y, en consecuencia, a ofrecer a las entidades recurrentes la sustitución del aval por otro adaptado al nuevo importe y a rembolsar la parte proporcional de los costes del aval, pues si bien la resolución del TEAC no era formalmente firme, sí lo era sustancialmente, toda vez que la prohibición de la reformatio in peius significaba que la parte estimada no podía revisarse por la Administración gestora, ni cabía su impugnación en vía contencioso-administrativa*» (FJ 9). Esta sentencia no se refiere específicamente al caso del reembolso, sino a un supuesto estrechamente vinculado al mismo, como es la reducción de la garantía aportada cuando se produce una estimación parcial del recurso. En estos casos, cuando se acude a la instancia siguiente, el obligado tributario puede pedir la reducción de la garantía y solicitar el reembolso de los costes de la garantía aportada hasta ese mo-

⁴⁹ Así, por ejemplo, en el FJ 3 de la resolución del TEAC de 24 de junio de 2004, RG 2527/2003, se dice lo siguiente: De lo dispuesto en la Ley 1/1998 y el RD 136/2000 «*se deduce que en ninguno de ellos se exige para proceder al reembolso parcial del coste de garantías, el que la sentencia o resolución que declaró la improcedencia de la liquidación haya adquirido firmeza, sino el que la declaración de la improcedencia la haya adquirido, lo cual sucede en aquellos casos, como es el presente, en que la resolución que declaró parcialmente improcedente la liquidación no ha sido recurrida por la Administración, ya que en tales casos, la declaración parcial de improcedencia ha adquirido firmeza sin perjuicio de que la resolución haya sido recurrida por el contribuyente en cuanto a la parte o aspecto de la liquidación confirmada. Esta interpretación, que se deduce de la propia letra del artículo 1.º del Real Decreto 136/2000, ya que la Ley 1/1998, no habla de firmeza, se fundamenta también en el contenido de la Exposición de Motivos del citado Real Decreto, que al referirse a la asunción, por parte de la Administración, del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria que como consecuencia de una sentencia o resolución administrativa firme sea declarada improcedente, dice que "en el caso de que la improcedencia fuera parcial, el reembolso será también parcial y se referirá evidentemente, a la parte de la garantía afectada por la declaración efectuada, pudiendo, además, en tal caso y, de continuar la vía de recurso por el resto de la deuda pendiente, obtener la reducción proporcional de la garantía inicialmente aportada". Como puede observarse, la Exposición de Motivos prevé la posibilidad de compatibilizar la obtención de la devolución parcial del coste de las garantías con el hecho de interponer recurso por el resto de la deuda pendiente*». Sigue este razonamiento la sentencia del TSJ de Madrid de 22 de septiembre de 2005, recurso 996/2005.

mento, por la parte correspondiente en que el acto o la deuda ha sido declarado improcedente⁵⁰. En efecto, el artículo 67.1 del RGRV 2005 establece que «en los supuestos de la estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada»⁵¹.

En la sentencia referida, sin embargo, se señala que no era posible ni la reducción o el reembolso parcial del coste de las garantías, porque la Administración recurrió la resolución que declaraba parcialmente la improcedencia. En este caso, la resolución no era ni formal ni sustancialmente firme, por lo que en buena lógica el requisito legal no se cumpliría hasta que se resolviera el recurso interpuesto⁵².

Esta interpretación del requisito de la firmeza puede sostenerse sin que se planteen muchas dudas bajo la redacción del artículo 12 de la Ley 1/1998: «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto esta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza». En efecto, esta norma no se refiere tanto a la firmeza de la sentencia o de la resolución administrativa, sino a la firmeza (inamovilidad) de la declaración de improcedencia. Es claro que este concurre *de facto* si esta cuestión no se cuestiona por los recurrentes.

Más dudas existen sobre la posibilidad de seguir manteniendo esta interpretación a la luz del artículo 33.1 de la LGT 2003. Este precepto señala que procederá el reembolso cuando «dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme». Como se desprende de la redacción de este precepto, parece que el requisito de la firmeza no se vincula solo a la declaración de improcedencia sino también a la sentencia o resolución administrativa que efectúa tal declaración. Si esto es así, la interpretación sostenida por el TEAC y el Tribunal Supremo aplicando la legislación anterior no podría proyectarse tampoco sobre el artículo 33 de la LGT 2003.

Es difícil determinar si el Legislador al situar detrás de las expresiones «sentencia o resolución» la palabra «firme» ha querido modificar el sentido que se le estaba dando a su antecedente normativo. Sin lugar a dudas, este requisito, interpretado tanto en sentido material como formal, facilita a la Administración la tramitación de estos procedimientos. En efecto, si la sentencia o la resolución administrativa tienen que ser «formalmente» firmes, deberá acreditarse mediante la certificación de firmeza correspondiente. En cambio, si este precepto se interpreta en el sentido de la legislación anterior, para determinar si es o no firme, como no se tiene ni es posible obtener una certificación que acredite la firmeza, habrá que esperar a saber si la parte perjudicada, normalmente la Administración, ha recurrido o no. Si existiera una buena comunicación entre los propios órganos de la Administración, y una rápida notificación de los órganos jurisdiccionales con los sujetos que recurren, la situación anterior no supondría ningún problema, pues todos los sujetos que intervienen

⁵⁰ FERNÁNDEZ CUEVAS 1998, pág. 88.

⁵¹ Este precepto se corresponde con el artículo 10 del derogado Real Decreto 136/2000.

⁵² No obstante, al parece, como sigue relatando la sentencia del Tribunal Supremo, el Abogado del Estado desistió finalmente del recurso, por lo que a partir de este momento, aunque no se hubiera resuelto el recurso interpuesto por el contribuyente, «es incuestionable que la reducción de la deuda tributaria era sustancialmente firme, desde el momento en que el Abogado del Estado desistió de su recurso de casación».

tendrían esta información. Sin embargo, ello no es siempre así, y para evitar los problemas que pueda producirse, el Legislador quizás haya realizado esta modificación con el fin de exigir que la firmeza sea también formal.

El desarrollo reglamentario del artículo 33 de la LGT 2003 (arts. 72 a 79 RGRV 2005) parece decantarse por la interpretación que se venía manteniendo hasta ahora (firmeza material), aunque también en algún momento permite pensar lo contrario. Es relevante, a favor de seguir manteniendo la interpretación anterior, que en los preceptos que regulan el alcance del reembolso del coste de las garantías (arts. 72, 73 y 74), no se hace en ningún momento alusión al requisito de la firmeza. Por el contrario, en el artículo 76.2 a) del RGRV 2005, referido a los documentos que hay que acompañar a la solicitud de reembolso, exige que se acompañe «*copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme*». Esta mención de la firmeza inmediatamente después de las expresiones «resolución» y «sentencia» podrían servir para reforzar la interpretación de que la firmeza que se exige es formal. No obstante, y ello también resulta paradójico, también puede servir para sostener la solución contraria, especialmente si comparamos este precepto con el precepto correspondiente de la norma reglamentaria anterior [art. 6.2 a) RD 136/2000]. En efecto, la normativa actual no exige que conste en la copia de la sentencia o de la resolución que es firme, sino simplemente que lo sea. Como hemos visto, estas resoluciones pueden ser firmes, respecto del acto o deuda que se declara improcedente, sin tener formalmente esa condición. En este sentido, el artículo 6.2 a) del Real Decreto 136/2000 sí exigía que en la copia de la resolución administrativa o judicial se hiciera expresamente mención de su firmeza, lo que llevaría a una interpretación formal de este requisito y, sin embargo, la interpretación no ha sido esa. Por lo tanto, si este requisito en el RGRV 2005 se ha redactado de tal manera que no parece necesario que la firmeza sea formal, mientras que en la norma anterior sí lo parecía y en cambio no se interpretaba así, podría servir para sostener que también bajo la nueva normativa basta que la firmeza sea material.

No obstante, con la LGT 2003 se puede traer a colación otro argumento para sostener que la firmeza debe ser también formal. A diferencia de la normativa anterior, la LGT 2003 regula expresamente el plazo de prescripción de este derecho. Sin perjuicio de que en otro epígrafe nos reframamos a esta cuestión con mayor detalle, es importante señalar que el *dies a quo* del cómputo de este plazo es el «*día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado*» (art. 67 LGT 2003). Al igual que sucede en el artículo 33 de la LGT 2003, la norma vuelve a vincular la firmeza a la resolución o sentencia, y no específicamente a la declaración de improcedencia que la misma realiza. Finalmente, el artículo 34 de la LGT 2003, cuando enumera y describe los derechos y garantías de los obligados tributarios, en su letra «c» reconoce el derecho a ser reembolsado del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente *por sentencia o resolución administrativa firme*.

Como se puede observar, de los antecedentes expuestos es complicado determinar si la LGT 2003 exige que la firmeza sea formal o solo sustancial, sin perjuicio de que la redacción del artículo 33 de la LGT 2003 permite sostener con mayor fuerza que la normativa anterior que la firmeza debe ser ahora formal. Si esto es así, en cierta medida se ha producido un retroceso en el reconocimiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios, pues la nueva LGT pospone en el tiempo el momento a partir del cual puede ejercerse este derecho. No obstante, este inconveniente se ha paliado, al menos en parte, por el hecho de que el artículo 33 de la LGT 2003 prevé expresamente el pago de intere-

ses. Por lo tanto, el tiempo de más en que se posponga el ejercicio de este derecho se verá compensado porque durante ese tiempo se devengan intereses a favor del obligado tributario.

5. CONTENIDO DEL DERECHO DE REEMBOLSO: COSTES REEMBOLSABLES E INTERESES LEGALES

El artículo 33 de la LGT 2003 reconoce el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión del acto impugnado remitiéndose el correspondiente desarrollo reglamentario para determinar los costes de las garantías que son reembolsables.

Los artículos 73 y 74 del RGRV 2005 regulan esta cuestión. La regulación es prácticamente idéntica a la que preveía el Real Decreto 136/2000, aunque existe alguna diferencia con consecuencias significativas. Al reembolso del coste de las garantías, la LGT 2003 añade el pago de intereses. Como ya hemos señalado en otro epígrafe, la normativa anterior no preveía el pago de intereses. Los obligados tributarios solo podrían obtener el pago de intereses instando un procedimiento de responsabilidad patrimonial o en el mismo recurso contra el acto impugnado. Conforme a ello, analizaremos separadamente los dos elementos que conforma el derecho de reembolso: los costes de las garantías y el pago de intereses.

De acuerdo con el artículo 73 del RGRV 2005, el derecho de reembolso del coste de las garantías alcanzará a aquellas que, prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas. A continuación, el artículo 74 del reglamento detalla qué costes son reembolsables en función del tipo de garantía que se haya aportado. Con carácter general se puede afirmar que los únicos costes que se reembolsan a través de este procedimiento son los necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de la garantía aportada. Cualquier otro coste distinto de los anteriores no forma parte del derecho que reconoce el artículo 33 de la LGT 2003, sin perjuicio de que pueda indemnizarse, como hemos visto, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración ⁵³.

Cuando la garantía aportada ha consistido en un aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución, el reembolso comprenderá *«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, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía»*. En este punto el RGRV 2005 ha introducido una novedad importante. En efecto, el artículo 3.1 a) del Real Decreto 136/2000 limitaba en el tiempo el derecho de reembolso en este caso, señalando que solo se reembolsarían los devengados *«hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia»*. Esta limitación temporal provocaba que en muchas ocasiones no se reembolsaran todos los costes devengados por estas garantías, incluso si se hubieran generado por su mantenimiento o cancelación. La limitación temporal carece absolutamente de justificación, porque si estos costes se seguían devengando transcurridos los treinta días desde la notificación, era, en la mayoría de los casos, como consecuencia de que la Administración tardaba en devolver al obligado tri-

⁵³ VV.AA. 2004, pág. 132.

butario la garantía aportada, a los efectos de que este pudiera cancelarla con el fin de que deje de devengar el coste que genera su mantenimiento. No obstante, esta situación se resolvía parcialmente al señalar el artículo 3.2 del Real Decreto 136/1990 que el plazo se ampliaría hasta que se devuelva o cancele la garantía, cuando la falta de devolución o de cancelación de la garantía es imputable a la Administración.

Esta previsión del Real Decreto 136/2000 viene a equiparar, en cierto modo, el régimen establecido por el RGRV 2005, que señala que estos costes se reembolsan hasta la fecha en que se devuelve la garantía. No obstante, puede advertirse que la nueva norma es más favorable porque el obligado tributario no tiene que probar que el retraso es imputable a la Administración y, si es él quien se retrasa, no va a sufrir las consecuencias del plazo que establecía la normativa anterior. No obstante, sí puede observarse algún aspecto en el que el RGRV 2005 puede ser más restrictivo. Así, por ejemplo, para que el aval pueda cancelarse es preciso que la Administración lo devuelva. La comisión por cancelación, en caso de que el obligado tributario tenga que soportarla, se devenga, como parece lógico, tras la devolución de la garantía. Dada la redacción del artículo 74.1 a) del RGRV 2005 es muy improbable que pueda obtenerse el reembolso de esta comisión, porque el límite temporal que se establece es *la fecha en que se produzca la devolución de la garantía*. Con la normativa anterior era más probable recuperar esta comisión, bien porque se cancelaba dentro de los treinta días, bien porque por razones imputables a la Administración no se devolvía la garantía. En estos casos hemos visto que el plazo se ampliaba hasta la devolución o cancelación de la garantía. Si prevalece la interpretación que se deriva de la redacción del RGRV 2005, la comisión por cancelación se podrá recuperar, en su caso, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Cuando la garantía aportada es una hipoteca o prenda con o sin desplazamiento, los costes que se reembolsan son los satisfechos por los siguientes conceptos: a) gastos derivados de la intervención de un fedatario público; b) gastos registrales; c) tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación; y d) gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, esto es, el RGRV 2005. La redacción de este supuesto no plantea los problemas que el caso anterior, porque se contempla expresamente el reembolso de los gastos derivados de la cancelación de la garantía, sin limitación temporal alguna. Es significativo que el RGRV 2005 no establece novedad alguna con respecto al Real Decreto 136/2000, a salvo de la cuestión del pago de intereses sobre la que luego volveremos.

Finalmente, el artículo 74.1 c) del RGRV 2005 establece que *«cuando se hubieran aceptado por la Administración o por los tribunales garantías distintas de las anteriores [aval, fianza, seguro de caución o hipoteca], se admitirá el reembolso de los costes de estas, limitado, exclusivamente, a los costes 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»*. Este precepto se ha redactado en términos similares al correspondiente del Real Decreto 136/2000. Tiene la virtud de no establecer límites temporales, por lo que los costes que se indican, hasta los de cancelación, son reembolsables.

Como se puede observar, y no incidiremos mucho sobre ello, solo son reembolsables los gastos que señala el reglamento. Cualquier otro concepto que pueda considerarse un daño que el obligado tributario no tiene la obligación de soportar, deberá reclamarse a través del procedimiento de

responsabilidad patrimonial de la Administración. No obstante, se echa de menos que se hubiera incluido también entre el derecho de reembolso aquellos supuestos en los que se ha suspendido la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantías, pero en los que el obligado tributario ha podido incurrir en algún coste directamente relacionado con la obtención de la suspensión. No nos estamos refiriendo obviamente al caso de las sanciones tributarias, que en vía administrativa se suspende su ejecución por la mera interposición del recurso. Nos referimos más bien a los casos en los que un acto de contenido económico, distinto de las sanciones, se suspende, sin necesidad de aportar garantías, porque el obligado tributario consigue acreditar, como señala el artículo 233.4 de la LGT 2003, que no puede aportar garantía alguna y que la ejecución le causaría perjuicios de difícil o imposible reparación⁵⁴. Normalmente, como vimos en el epígrafe correspondiente, esta modalidad de suspensión exige al recurrente desplegar una cierta actividad probatoria, actividad que puede generar determinados gastos –por ejemplo, un informe pericial sobre la situación patrimonial de la entidad–. En estos casos parece razonable que se puedan reembolsar estos gastos, porque aunque no se ha aportado garantía alguna para obtener la suspensión, la obtención de la suspensión sí ha generado costes. Obviamente, al no preverlo expresamente el artículo 33 de la LGT 2003 ni el RGRV 2005, el obligado tributario deberá reclamarlos a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, si no lo ha pedido ya en el propio recurso o reclamación contra el acto cuya suspensión ha solicitado.

El segundo elemento que compone el derecho de reembolso es el pago de intereses. De acuerdo con el artículo 33.2 de la LGT 2003, «con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite». El *dies a quo* del devengo de intereses es la «la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes» y el *dies ad quem*, «la fecha en que se ordene el pago». Como normalmente los costes derivados de una misma garantía se habrán generado en momentos diferentes, el *dies a quo* no será siempre el mismo, por lo que habrá que realizar un cálculo individualizado en función de la fecha en que se hubiera realizado cada desembolso. Como parece lógico y «recuerda» la norma, es al obligado tributario a quien le corresponde probar los costes que ha soportado y la fecha en que se hubieran incurrido.

Esta diversidad de *dies a quo* no se producirá normalmente cuando la garantía haya consistido en depósito de dinero. Para este caso el artículo 74.1 d) del RGRV 2005 establece una regla específica respecto del *dies ad quem* del cálculo de intereses: el interés legal se abona hasta el día en que se produzca la devolución del depósito. Aunque lógicamente favorece al obligado tributario, no se entiende bien por qué el RGRV 2005 no ha seguido en este punto lo que dice la LGT 2003, que vincula la finalización del devengo de intereses a la fecha en que se ordena el pago y no la fecha en que se produce la devolución. De hecho la LGT 2003 en todos los casos en los que se producen devoluciones, vincula siempre el pago de intereses a la fecha de ordenación del pago (*vid.* arts. 31.2 y 32.2 LGT 2003). Por este motivo puede cuestionarse seriamente la legalidad del RGRV 2005 en este punto, porque amplía el período de tiempo durante el cual puede producirse el devengo de intereses, ya que la ordenación del pago de la devolución siempre tendrá lugar en un momento temporal anterior al pago de la misma. En cualquier caso, se tome como referencia la fecha de la ordenación del pago o la fecha en que se paga la devolución, es conveniente destacar que la modificación que introduce la LGT 2003

⁵⁴ También podrían incluirse los costes incurridos, en su caso, para acreditar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación cuando el acto tributario impugnado, cuya suspensión se pretende, no tiene contenido económico.

es de menor calado, porque con anterioridad en este supuesto, y solo en este, el artículo 4.2 c) del Real Decreto 136/2000 preveía también el pago de intereses ⁵⁵.

Como se puede observar, la LGT 2003 ha extendido el pago de intereses a todos los supuestos en los que procede el reembolso. Al igual que en el único supuesto para el que se preveía este pago en la normativa anterior, el tipo de interés elegido es el interés legal y no el interés de demora. Puede sorprender esta elección por dos motivos: la Comisión para la reforma de la LGT se pronunció a favor de que la Administración aplicara el interés de demora y en el resto de supuestos en los que la LGT 2003 prevé obligaciones de la Administración tributaria de devolución el tipo de interés que se aplica es el interés de demora (*vid.* arts. 30 a 33 LGT 2003) ⁵⁶.

Aunque la ley no explicita la razón de que el interés aplicable sea el legal y no el de demora, la razón de que se aplique el primero debe residir, en nuestra opinión, en que los costes de las garantías que se reembolsan son una cantidad de dinero que no ha estado a disposición de la Administración tributaria en ningún momento, sino de un tercero ajeno al ámbito administrativo y al procedimiento de aplicación de los tributos ⁵⁷. Mediante la aplicación del interés, aunque sea el interés legal, lo que se pretende es indemnizar completamente al obligado tributario, particular que no sucedería si solo se reembolsara lo pagado por él en su día. Podría cuestionarse si este objetivo se consigue o no a través de la aplicación del interés legal y no del interés de demora. En cualquier caso, cuando un obligado tributario considere que la indemnización completa del daño causado precisa de la aplicación del interés de demora (o cualquier otro tipo de interés), deberá reclamar la diferencia a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Por otro lado, podría resultar criticable el hecho de que el pago de intereses se produzca «*sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*» (art. 33.2 LGT 2003). El reembolso del coste de las garantías es un procedimiento que se inicia siempre a instancia del interesado y que requiere de este que acredite su importe (art. 76.1 RGRV 2005). Por consiguiente, aunque la ley le reconozca también el derecho a percibir intereses, lo lógico es que para ello fuera necesario también que expresamente lo solicite. No obstante, la ley en este punto señala que se abonará el interés legal «*sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*». En relación a esto último, el informe del Consejo de Estado señaló que «*si el procedimiento de reembolso se inicia a instancia del interesado es coherente que para el abono del interés legal correspondiente medie una solicitud*» ⁵⁸.

El informe del Consejo de Estado advierte también que el derecho a exigir intereses puede ser utilizado de forma interesada por el obligado tributario, pues al tener un plazo de cuatro años para ejercitar el derecho a solicitar el reembolso, puede demorarse lo más posible con el fin de aumentar el período de tiempo en el que se devengan intereses. Por este motivo se advierte que debería atenderse a cuál ha sido la conducta del interesado, a estos efectos. La norma sin embargo no prevé nada al respecto, y deberá pagarse intereses por todo el tiempo transcurrido desde la fecha en que se acreditan los costes hasta que se ordene el pago de su reembolso.

⁵⁵ Ahora bien, los intereses se devengaban solo hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia, a no ser que la devolución se produjera con anterioridad.

⁵⁶ VEGA HERRERO/MUÑOZ 2004, pág. 129.

⁵⁷ VV.AA. 2004, pág. 133.

⁵⁸ *Id.* REY/LÓPEZ-RONCO/FERNÁNDEZ/ECHVERRÍA/MERCEDES 2004, pág. 126.

Por último, queremos hacer alguna precisión, que consideramos de interés, aunque se aparte ligeramente de nuestro objeto de estudio. En aquellos casos en los que el obligado tributario ha logrado la suspensión de la deuda tributaria y posteriormente logra que la misma se anule, la Administración tiene obligación, previa su acreditación, de reembolsar el coste de las garantías de conformidad con el artículo 33 de la LGT 2003. Esta norma, a diferencia de la regulación anterior, contempla también la obligación de que se abone el interés legal vigente por todo el tiempo en que el mismo se devengue. Pues bien, queremos traer a colación aquellos casos, como es el de los tributos cedidos, en los que el órgano que dicta el acto y el órgano que resuelve la reclamación económico-administrativa se integran en Administraciones territoriales distintas. Es lo que sucede principalmente, como hemos avanzado, en el caso de los tributos cedidos cuya gestión está atribuida a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, en una situación similar como la descrita, la Comunidad Autónoma tendrá que abonar intereses sobre los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión, por todo el tiempo que haya durado la misma, con independencia de que el Tribunal Económico-Administrativo competente haya dictado y notificado la resolución cumpliendo o no el plazo de tramitación establecido a tal efecto. Podría parecer lógico que no se produjera el devengo del interés legal, por el tiempo correspondiente, sobre el coste de las garantías cuando el Tribunal Económico-Administrativo competente haya incumplido el plazo de tramitación. Obviamente, si esto fuera así, el perjudicado sería el recurrente que, en modo alguno, ha contribuido a producir el retraso que determina que la Comunidad Autónoma tenga que pagar una mayor cuantía por intereses.

Por este motivo, en estos casos –que no resuelve expresamente la LGT 2003–, consideramos que lo más razonable es no atribuir ninguna consecuencia negativa al recurrente. Esta cuestión tendrá que resolverse entre las Administraciones territoriales implicadas. En este sentido, como parece lógico, el Estado debería indemnizar a la Comunidad Autónoma competente por la suma que representen los intereses devengados sobre el coste del reembolso de las garantías durante el tiempo en que el Tribunal Económico-Administrativo ha incumplido el plazo establecido para la tramitación de la reclamación económico-administrativa. Es muy probable que de no resolverse esta cuestión de mutuo acuerdo, la Comunidad Autónoma afectada se verá obligada a ejercer una acción por responsabilidad patrimonial al amparo de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992⁵⁹. De hecho ya en alguna ocasión la Audiencia Nacional ha reconocido lo anterior en una circunstancia en la que el problema de fondo es asimilable. Se trata de la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de septiembre de 1999, recurso 1251/1997, en la que este Tribunal confirma la procedencia de que el Ministerio de Economía y Hacienda indemnice al Ayuntamiento reclamante dado que por el retraso del TEAC en resolver las reclamaciones de varios contribuyentes, relativas a tributos municipales, provocó que se declararan prescritas con el consiguiente perjuicio para el Ayuntamiento. No obstante, hay que hacer notar que la Audiencia también consideró que la indemnización debía reducirse al 50 por 100 porque el Ayuntamiento pudo instar la resolución de los recursos de alzada en tiempo y forma⁶⁰.

⁵⁹ Aunque el artículo 139 de la Ley 30/1992 se refiere a los particulares como únicos legitimados para ejercer esta acción, diversas resoluciones judiciales han reconocido legitimación también a la propia Administración pública, en relación a los daños sufridos por el funcionamiento normal o anormal de otras Administraciones, al amparo del artículo 106 de la Constitución española. *Vid.* las sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2003, recurso 192/2001 y 18 de marzo de 2004, recurso 628/2001.

⁶⁰ *Vid.* también la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2003, recurso 882/2000.

El supuesto que acabamos de analizar solo es aplicable durante la sustanciación del recurso de reposición o de las reclamaciones económico-administrativas: el incumplimiento del plazo para resolver y notificar interrumpe el devengo de intereses (*vid.* arts. 224.5 y 233.9 LGT 2003). Este mismo efecto no es aplicable cuando la *litis* se sustancia en la vía jurisdiccional. Por lo tanto, será frecuente que la deuda tributaria deje de devengar intereses de demora durante el período de tiempo de «retraso» en la sustanciación de la reclamación económico-administrativa, pero que vuelva a hacerlo cuando, tras su resolución, el obligado tributario recurra a la vía jurisdiccional.

En nuestra opinión, en estos casos el devengo de intereses debe reanudarse a partir del momento en que se notifique al recurrente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que conozca de la reclamación. Esta es, en nuestra opinión, la solución más razonable, porque en estos supuestos, cuando no continúa la suspensión en la vía jurisdiccional, se abren los plazos para ingresar la deuda tributaria conforme a lo que dispone el artículo 66.6 del RGRV 2005.

Por lo que respecta a la vía jurisdiccional, no existe ningún precepto similar a los que prevé la LGT 2003. Y es que la LJCA 1998 no establece un plazo máximo para dictar sentencia, por lo que el obligado tributario en este ámbito quedará prácticamente inerte ante la prueba siempre difícil de la existencia de inactividad por el funcionamiento anormal de la Administración de justicia ⁶¹.

6. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE REEMBOLSO

La LGT 2003 regula en sus artículos 66 y 67 el plazo, el cómputo y las causas que interrumpen, tanto el derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías como el derecho a obtener el reembolso de estos costes una vez que se han reconocido.

En este sentido la LGT 2003 supone un gran avance, porque la normativa anterior no reguló expresamente esta cuestión, lo cual generó muchas dudas acerca de cuál era el plazo de prescripción de este derecho ⁶². Así, por ejemplo, en algunos casos se ha considerado que el plazo es el general que se establece en materia tributaria (cuatro años –cinco antes de la Ley 1/1998–) ⁶³, y en otros se ha indicado que el plazo es de un año, pues el derecho que reconocía el artículo 12 de la Ley 1/1998 no era más que una regulación específica de una indemnización de los daños causados al obligado tributario a raíz de la actuación ilegal de la Administración. Si esto es así, el plazo que hay que aplicar, al no establecer la legislación tributaria otro específico, es el de un año que contempla la Ley 30/1992 ⁶⁴.

El artículo 66 c) de la LGT 2003 especifica que este plazo es de cuatro años y que se computa desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado (art. 67.1 LGT 2003). Conforme al artículo 68.3 de la misma norma este plazo se interrumpe, bien por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda el reembolso, bien por la interposición, tramitación o resolución de

⁶¹ CHICO 2004, pág. 96.

⁶² MALVÁREZ PASCUAL 2004, pág. 249.

⁶³ Un ejemplo de este razonamiento es la resolución del TEAR de Andalucía de 39 de abril de 2002, reclamación 2439/2001.

⁶⁴ Un ejemplo de este razonamiento es la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de diciembre de 2003, recurso 626/2002.

reclamaciones o recursos de cualquier clase. Junto al derecho a solicitar el reembolso, la LGT 2003 también regula el derecho a obtener el pago del reembolso ya reconocido. En este caso el plazo de prescripción también es de cuatro años y se computa desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir el reembolso de las garantías [arts. 66 d) y 67.1 LGT 2003]. Este derecho se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar el reembolso, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que se exija el pago del reembolso, o por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase (*vid.* art. 68.3 LGT 2003).

7. PROCEDIMIENTO

Los artículos 75 a 79 del RGRV 2005 regulan el procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas.

De esta regulación destacan algunos aspectos. En primer lugar, la competencia para acordar el reembolso se atribuye a la entidad u organismo que haya dictado el acto que se haya declarado total o parcialmente improcedente. La solicitud del interesado debe acompañar una serie de documentos cuya finalidad principal es acreditar el importe de los costes soportados por la aportación de las garantías y la fecha en que se han hecho efectivos. Este dato es relevante a efectos del cálculo de los intereses.

El artículo 78.3 del RGRV 2005 contempla los efectos que se anudan al incumplimiento del plazo de tramitación de este procedimiento, plazo que se fija en seis meses. En este punto es destacable que la LGT 2003 se aparta de la Ley 30/1992, y establece que el efecto de este incumplimiento no serán siempre el de la estimación por silencio positivo. La LGT 2003 señala en su artículo 104.3 que se producirán los efectos que establezca la normativa reguladora de cada procedimiento. Como es sabido, la Ley 30/1992 en su artículo 48 señala que salvo que por ley o normativa comunitaria europea se establezca lo contrario, el silencio será positivo. La LGT 2003 permite, en cambio, que sea la normativa reglamentaria la que decida entre ambas opciones: silencio positivo o negativo ⁶⁵. Solo cuando la normativa correspondiente, con independencia de su rango, no prevea nada al respecto se entenderá que el silencio es positivo. El RGRV 2005 sí establece una regulación específica, calificando el silencio como negativo.

⁶⁵ *Vid.* FERNÁNDEZ JUNQUERA 2004, págs. 435 y 436.

Bibliografía

- BADÁS/LAMOCA/MARCO SANJUÁN [1998]: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid.
- BLASCO DELGADO [1998]: «Reembolso de los costes de las garantías»: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid.
- BOSCH CHOLBI [2005]: «La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria al reembolso de honorarios profesionales por recursos interpuestos en vía administrativa», *Tribunal Fiscal*, n.º 177.
- CERVANTES/DIEGO/MEJÍAS/MESTRE/PLAZA/RUIZ [2004]: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia.
- CODINA TRESENTS [2004]: «La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias»: *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA [2001]: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía y con garantía distinta del aval*, Aranzadi, Cizur Menor.
- [2004]: «La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias»: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- CHINCHILLA MARÍN [1999]: «La tutela cautelar»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Lex Nova, Valladolid.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO [1997]: «La suspensión del acto impugnado»: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas*, Aranzadi, Pamplona.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES [2000]: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Elcano.
- DÍEZ-PICAZO/GULLÓN [1993]: *Sistema de Derecho Civil II*, Tecnos, Madrid, 6.ª ed.
- ESEVERRI MARTÍNEZ [1998]: «Devoluciones y reembolsos»: *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA [1999]: «Reembolso de los costes de la garantía»: *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid.
- FERNÁNDEZ CUEVAS [1998]: «Devoluciones y reembolsos»: *El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Pamplona.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA [2004]: «Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión»: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.
- GALLEGO ANABITARTE/MENÉNDEZ REXACH [2001]: *Acto y procedimiento administrativo*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ [1997]: *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid.
- GARCÍA NOVOA [2004]: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria»: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.

- GONZÁLEZ PÉREZ [1998]: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Civitas, Madrid.
- GONZÁLEZ SALINAS [1999]: «Pretensiones de las partes»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, Madrid.
- GONZÁLEZ-VARAS [1999]: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tecnos, Madrid.
- HUERGO LORA [2000]: *Las pretensiones de condena en el contencioso-administrativo*, Aranzadi, Elcano.
- MALVÁREZ PASCUAL [2004]: «La deuda tributaria»: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.
- MATA SIERRA [1997]: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- MERINO JARA [1998]: «Devoluciones y reembolsos»: *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid.
- MESTRE DELGADO [1999]: «Artículo 131»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, Madrid.
- REY/LÓPEZ-RONCO/FERNÁNDEZ/ECHEVERRÍA/MERCEDES [2004]: *Nueva Ley General Tributaria*, Bosch, Barcelona.
- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ [1999]: «Artículos 133, 134 y 135»: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Civitas, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ [1992]: *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- VEGA HERRERO/MUÑOZ DEL CASTILLO [2004]: «Tributos y obligaciones tributarias»: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.
- VV.AA. [1998]: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, Aranzadi, Pamplona.
- [2003]: *Memento Práctico Administrativo 2003-2004*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.
 - [2004]: *Procedimientos tributarios (2005-2006)*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid.