

REEMBOLSO DE COSTES DE GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ^(*)

D. Juan Beceiro Mosquera

^(*) Ponencia presentada en la XLVI Semana de Estudios de Derecho Financiero

En fechas próximas se va a aprobar un Real Decreto que regulará el reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias. Con ello, se dará cumplimiento al mandato del art. 12 de la Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que, tras reconocer el derecho de éstos al reembolso, dispone que reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval.

La Ley 1/98, en esta cuestión como en otras, y tal como explícita con carácter general en su exposición de motivos, busca el equilibrio entre los derechos individuales de los contribuyentes y las prerrogativas de la Administración Tributaria para lograr el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El principio general de ejecutividad de los actos administrativos, llevado al ámbito tributario, y en concreto al de las liquidaciones tributarias, implica que su importe, en los casos de disconformidad de los contribuyentes, debe ser ingresado, o garantizado hasta que exista una resolución o sentencia firme. Frente a esa obligación del contribuyente, de ingreso o garantía, es preciso, para el logro del equilibrio deseado, establecer un derecho a ser compensado en el caso de que la controversia sobre la liquidación se resuelva a su favor. En caso de ingreso, la forma de compensarle es la de reconocerle el devengo de intereses desde la fecha de aquél. En el caso de las garantías, habrá que compensarle reembolsándole el coste que le han supuesto las mismas.

Lo primero que se debe señalar al tratar sobre este tema es que el derecho al reembolso del coste de las garantías no nace con la Ley 1/98. Con anterioridad los contribuyentes podían acudir al procedimiento administrativo común y, vía expediente de responsabilidad patrimonial, resarcirse del perjuicio que la liquidación no correcta' de la Administración Tributaria le haya podido ocasionar.

Lo que la Ley 1/98 introduce, además del enunciado expreso de ese derecho, es un procedimiento automático para compensar parte de ese perjuicio. En concreto, el derivado de la obligación, en caso de no ingreso, de garantizar el importe de las liquidaciones tributarias. Con anterioridad a la Ley 1/98 solo la Ley General Tributaria en su art. 81 reconocía el derecho automático al reembolso del coste de los avales por la parte de la deuda correspondiente a las sanciones.

Por tanto, para analizar el avance que la Ley 1/98 y el Real Decreto que la va a desarrollar en este punto supone, se deben analizar el procedimiento anterior, que como veremos se seguirá utilizando para compensar al contribuyente de otro tipo de costes, y el que se deriva de la Ley 1/98.

A - PROCEDIMIENTO GENERAL: ARTS. 139 Y SIGUIENTES DE LA LEY 30/92, DE. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN QUE REGULA LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

La Ley General Tributaria en la redacción anterior a la hoy vigente, del art. 81.5 dispone:

"La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza".

Fuera de ese supuesto, para solicitar el reembolso del coste de las garantías, había que acudir al procedimiento general de responsabilidad patrimonial en los arts. 139 y siguientes de la Ley 30/92 y del R.D. 429/93, de 26 de marzo que los desarrolla. El art. 106.2 de la Constitución dispone que "los particulares en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en sus bienes salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos".

La Ley 30/92, atendiendo al mandato constitucional, establece que para que exista responsabilidad patrimonial de la Administración se deben dar los siguientes requisitos:

- 1) Un hecho imputable a la Administración, acreditando que un daño antijurídico se ha producido en el desarrollo de una actividad cuya titularidad corresponde a un ente público. En nuestro caso, una actuación de la Administración consistente en la liquidación de cuotas por importes indebidos. La titularidad administrativa de la actividad o servicio en cuyo marco se ha producido el daño, es título suficiente para justificar la imputación del mismo a la Administración.
- 2) Un daño antijurídico producido, en cuanto detrimento patrimonial injustificado, o lo que es igual, que el que lo sufra no tenga el deber jurídico de soportar. El perjuicio patrimonial ha de ser real, no basado en meras esperanzas o conjeturas, evaluable económicamente, efectivo e individualizado en relación con una persona o grupo de personas.
En nuestro caso, los gastos de aval u otras garantías que soporta el contribuyente con objeto de impedir la ejecución de la resolución administrativa que después se anula.
- 3) 3) Relación de causalidad directa e eficaz, entre el hecho que se imputa a la Administración y el daño producido. En nuestro caso, la relación existe entre la liquidación incorrecta y los gastos de aval u otras garantías.

La Administración Tributaria, en un primer momento, tras la promulgación de la Ley 30/92, entendió que no debía satisfacer los costes de los avales aportados como garantía a efectos de suspender la ejecución de las deudas tributarias impugnadas. Se argumentaba que el interesado podía haber optado por soportar la ejecución del acto administrativo, con derecho a obtener la devolución de lo ingresado con los correspondientes intereses de demora, en caso de que se anulase el acto administrativo. Así, la decisión de aportar el aval o garantía para obtener la suspensión de la ejecución del acto era libre para el interesado, y era él quién debía asumir los costes derivados del mismo.

Esta postura inicial de la Administración Tributaria hubo de ser modificada como consecuencia de la doctrina reiterada del Consejo de Estado, órgano al que se debe pedir dictamen, de acuerdo con el R.D. 429/1993 de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial. Así, en la Instrucción de 10 de febrero de 1998 del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se reconoce expresamente el derecho al reembolso por el coste de los avales cuando el acto administrativo es absolutamente incorrecto.

El procedimiento del R.D. 429/93, tanto el ordinario como el abreviado, requiere en su instrucción el dictamen del Consejo de Estado en determinados casos, y que el derecho a la indemnización se fija por Orden Ministerial, en la Administración del Estado. Por ello, no es un procedimiento ágil y transcurre un cierto tiempo desde la solicitud de la indemnización hasta que, dando cumplimiento a la Orden Ministerial, se produce el pago al interesado.

B - NUEVO PROCEDIMIENTO: LEY 1/98, PROYECTO DE R.D. POR EL QUE SE REGULA EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS PRESTADAS PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

El art. 12 de la Ley 1/98 dispone en su apartado 1:

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

Por tanto, fija dos requisitos para el derecho al reembolso:

1. - La deuda tributaria ha de ser declarada improcedente por sentencia o resolución firme.
2. - El coste de las garantías ha de ser acreditado.

En cuanto se den estos dos requisitos la Administración estará obligada a reintegrar el coste, estableciéndose un procedimiento sencillo para la tramitación del expediente.

El proyecto de R.D. regula las siguientes cuestiones:

1. - Las garantías a las que alcance el derecho al reembolso.
2. - La determinación del coste de las garantías a efectos del reembolso.
3. - El procedimiento que se seguirá para el reembolso.

1. - Garantías a las que alcanza el derecho al reembolso.

En principio, el R.D. prevé expresamente el derecho al reembolso en los casos de las garantías siguientes que hubiesen sido aceptadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias:

Avales prestados por entidades de crédito y sociedades de garantía recíproca.

Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias.
Prendas, con o sin desplazamiento.

Cualesquiera otras que hubiera aceptado la Administración o los Tribunales.

2. - Determinación del coste de las garantías. 2.1

Avales.

El coste se determinará por las cantidades efectivamente satisfechas en concepto de comisiones y gastos por la formalización, el mantenimiento y la cancelación. El coste se cuantificará por el período que transcurre desde su formalización hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia.

2.2 Hipotecas v prendas.

El coste de las hipotecas y prendas incluirá:

Los gastos derivados de la intervención de fedatario público. Los gastos registrales.

Los impuestos derivados de la constitución y de la cancelación.

Los gastos de la tasación de los bienes ofrecidos en garantía, efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes, necesaria para la suspensión de acuerdo con el artículo 76.5 del Reglamento de las reclamaciones económico administrativas.

2.3 Otras garantías.

El coste de garantías distintas a las anteriores se limitará al acreditado en que hubieran incurrido de manera directa e inmediata para su formalización, mantenimiento y cancelación.

Las garantías aceptadas con generalidad son los avales, las hipotecas y las prendas. Estas garantías tienen costes fijos de constitución y mantenimiento. Eso no ocurre con otras como la fianza personal, el depósito no retribuido o el seguro de caución. No obstante, se deja abierta la posibilidad, siempre que se acrediten costes por la formalización, mantenimiento y cancelación, del derecho al reembolso en el caso de garantías distintas al aval, la hipoteca o la prenda.

En el coste a reembolsar no se incluye, en ningún caso, costes indirectos, tales como el lucro cesante. Ello es así, por que este tipo de costes no se corresponde con un reembolso, que es lo que ordena la Ley 1/98, sino que respondería más al concepto de indemnización. Por otra parte, incluso en el marco del procedimiento de responsabilidad patrimonial, el Consejo de Estado viene negando el derecho a este tipo de indemnizaciones.

La caducidad para el ejercicio del derecho al reembolso no se puede regular por vía reglamentaria, por lo que es previsible que el plazo que existirá será el de cuatro años, de acuerdo con la normativa general aplicable. Por ello en el caso del aval, en el que el coste aumenta día a día, parece razonable fijar un límite temporal para los costes a reembolsar. Una vez superado ese límite se podrá solicitar el reembolso, pero los costes se mantendrán en el importe de la fecha límite. No sería lógico que, estando en la voluntad del contribuyente el cancelar o no el aval, el coste imputable al retraso en la cancelación corriese a cargo de la Hacienda Pública. La fecha de 30 días siguientes a la notificación al interesado de la resolución o sentencia se fija para no perjudicar al contribuyente con un posible retraso en la notificación, por eso se descarta la fecha de la resolución o sentencia, y por considerar que esos 30 días son suficientes para solicitar la devolución del aval y proceder a su cancelación.

3. - El Procedimiento de reembolso.

3.1 Órganos competentes.

3.1.1. Órganos competentes para acordar el reembolso.

El Proyecto de R. D. prevé que es la Administración, entidad u organismo que dicte el acto de liquidación cuya improcedencia se declara, la obligada a efectuar el reembolso. Por ello, serán órganos competentes para acordarlo los siguientes:

- a) Los Jefes de las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones

de la A.E.A.T. para las garantías aportadas para suspender las deudas tributarias liquidadas por la propia A.E.A.T.

b) Los órganos liquidadores de los correspondientes Departamentos Ministeriales, Entidades u organismos: para las garantías de las deudas tributarias liquidadas por los mismos. Se recuerda que en el caso de las tasas, siempre dentro de la Administración del Estado, la A.E.A.T. solo tiene la competencia de la gestión recaudatoria en período ejecutivo.

c) La que determine la normativa de las Haciendas Territoriales: para los casos de las garantías aportadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias liquidadas por las mismas.

3.1.2 Órganos competentes para la tramitación y propuesta de acuerdo.

Serán órganos competentes para la tramitación del procedimiento, elevar la propuesta de resolución:

- a) Con carácter general, los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión de la que trae causa la solicitud de reembolso.
- b) En los casos de suspensión acordada en un recurso de reposición, o en los casos de garantías en poder de los Tribunales Económico-Administrativos o de los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, los órganos competentes por razón de la adscripción del deudor.

3.2 Iniciación del procedimiento.

El procedimiento se inicia, en todo caso, a instancia del interesado. El inicio de oficio podría suponer retrasos importantes para el contribuyente, dado que la Administración que tiene que reembolsar no tiene hoy un conocimiento inmediato de las resoluciones firmes que declaran la improcedencia de una deuda.

El interesado deberá presentar un escrito dirigido al órgano correspondiente para su tramitación en el que se concrete la solicitud acompañada de los siguientes datos o documentos:

- a) Copia de la resolución, administrativa o judicial, por la que se declara improcedente total o parcialmente el acto administrativo cuya ejecución se suspendió con mención a su firmeza.
- b) Acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita.

En caso de los avales deberá aportarse certificado expedido por la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca concedente del aval.

En el resto de las garantías deberá acreditarse el pago efectivo de los gastos anteriormente mencionados.

3.3 Instrucción del procedimiento.

La Instrucción del procedimiento se realizará de acuerdo con las normas aplicables de la Ley 30/92 y de la Ley 1/98. Así, se concederá un plazo de 10 días para subsanar la falta de datos o documentos en la solicitud y se dará audiencia al interesado con anterioridad a la redacción a la propuesta de resolución, salvo que de acuerdo con el art. 22 de la citada Ley 1/98, no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las admitidas por el interesado.

3.4 Resolución

El órgano competente deberá dictar resolución en el plazo de seis meses, desde la fecha de presentación de la solicitud.

Esta resolución será recurrible en reposición y reclamable en vía económico administrativa.

Estimaciones parciales.

La Ley 1/98 regula también el caso de que la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente. Si lo es por una resolución o sentencia firme el reembolso alcanzará a la parte proporcional del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución. Si no es firme, la ley establece el derecho del contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada.

Este último caso plantea algún problema de aplicación, pues la Administración Tributaria no puede ejecutar las resoluciones o sentencias hasta que no adquieren firmeza al estar la liquidación suspendida. Ello implica, que la liquidación se mantiene por el importe original. Por ello, el proyecto de R.D. dispone:

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

Con ello, se deja claro el procedimiento a seguir y se evitan los perjuicios que pudiera ocasionar para los derechos de la Hacienda Pública la sustitución de una garantía por otra manteniendo la liquidación original, sin conexión alguna con la nueva garantía aportada.

EL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA LEY 30/92 TRAS EL R.D. DE REEMBOLSO DEL COSTE DE AVALES.

El obligado tributario podrá reclamar la reparación de los perjuicios que le haya ocasionado la Administración tributaria, diferentes al coste de los avales cuyo derecho al reembolso le reconoce la Ley 1/98, por el procedimiento ordinario de la Ley 30/92. No obstante, no podrá, para los mismos costes o conceptos, utilizar los dos procedimientos. Ambos serán incompatibles, tal y como se recoge expresamente en el articulado del R.D.

Entre los conceptos que no entran en el coste de las garantías tal y como está definido por la Ley 1/98 y su norma de desarrollo, y deberán ser reclamados por el procedimiento ordinario, se pueden citar los siguientes:

- 1) Los honorarios profesionales satisfechos por el obligado tributario para la presentación de los recursos y reclamaciones contra el acto de liquidación.
- 2) El lucro cesante del coste de las garantías.

En ambos casos, la Administración, con apoyo en la interpretación hoy dominante en nuestros Tribunales, no está reconociendo derecho a indemnización alguna.

El reintegro de esos gastos, en especial los de honorarios profesionales, debería realizarse en su caso, en concepto de imposición de los costes procesales, y, para ello, aplicando la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa, sería preciso apreciar temeridad o mala fe en la actuación de la Administración, lo que no es posible por los principios rectores del funcionamiento de las Administraciones Públicas.