

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058830

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 295/2015, de 13 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1564/2011

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Aspectos generales. Devolución de las garantías y reembolso del coste. Rige la regla de proporcionalidad en los casos, como el presente, en el que las resoluciones administrativas declaran parcialmente improcedente el acto impugnado. *Importe del coste a reembolsar.* En el supuesto de estimación parcial, el art. 74.1 a) RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) no puede ser interpretado literalmente en el sentido en que en todo caso la Administración ha de reembolsar el importe de la totalidad de los costes del aval, fianza o certificado de seguro de caución hasta su devolución, sin tener en cuenta en esos supuestos la conducta diligente o no del interesado en la carga de interesar la reducción de la garantía, pues en ocasiones ello supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad del sujeto pasivo, yendo más allá de la finalidad del precepto, y en definitiva, supondría un abuso de derecho por parte de éste. El problema surge cuando el interesado que ha obtenido una resolución estimatoria parcial, pudiéndolo hacer, no pide la reducción proporcional de la garantía o haciéndolo no aporta la nueva garantía o lo hace cuando la deuda subsistente se encuentra, como en este caso, en fase de apremio. Por ello, no puede prosperar la pretensión del reembolso de unos costes de mantenimiento de un aval hasta su devolución, esto es, por un periodo de tiempo en que no solo el aval carecía de vigencia y de auténticos efectos suspensivos, sino que además incumplía la obligación de satisfacer la deuda subsistente tras la anulación, a la que había quedado afectada la garantía aportada, al no haber sido instada su reducción. Sin embargo, se aclara que cuando el contribuyente interpone recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión. Por tanto, siendo que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo es de dos meses, debe también reembolsarse el 47,38 por ciento de los costes de mantenimiento devengados, más los correspondientes intereses hasta su pago, no hasta la notificación de la resolución del TEAR que anuló la liquidación, sino hasta dos meses después de ésta. [Vid., STSJ de Cataluña, de 3 de octubre de 2008, recurso n.º 72/2005 (NFJ032148)].

Procedimiento económico-administrativo. Extensión de la revisión. Congruencia. La falta de alegaciones no impide al órgano económico-administrativo hacer uso de oficio de sus amplias facultades revisoras, pero si la resolución no entra a examinar alguno de los posibles motivos de ilegalidad del acto impugnado, no puede considerarse que por ello se haya incurrido en incongruencia omisiva, pues lo cierto es que en ausencia de alegaciones la pretensión anulatoria con tal fundamento no fue planteada. Además, ninguna indefensión material se le ha causado cuando, en último término, se ha podido ejercer ante la Sala la pretensión de fondo.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 33, 168, 233.8 y disp. trans. quinta.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 25.9, 41.2, 66, 67.1, 72, 73 y 74.

Constitución Española, art. 106.2.

Ley de 26 de julio de 1957 (Régimen Jurídico de la Administración del Estado), art. 40.

Ley 1/1998 (LDGC), arts. 3 c), 12 y 30.2.

RD 136/2000 (Desarrollo LDGC).

PONENTE:*Don Ramón Gomis Masqué.*

Magistrados:

Don JOSE LUIS GOMEZ RUIZ

Don MARIA PILAR GALINDO MORELL

Don RAMON GOMIS MASQUE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 1564/2011

Partes: Sergio C/ T.E.A.R.C.

S E N T E N C I A Nº 295

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D^a. MARÍA DEL PILAR GALINDO MORELL

MAGISTRADOS

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. JOSÉ LUÍS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a trece de marzo de dos mil quince.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo núm. 1564/2011, interpuesto por D. Sergio , representado por la Procuradora Dña. ANNA CAMPS HERREROS, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. RAMON GOMIS MASQUÉ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la antes indicada Causídica, en nombre y representación de D. Sergio , se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 30 de junio de 2011, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , interpuesta por el aquí recurrente contra la resolución del Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 8 de febrero de 2010, por el que se desestima el recurso de reposición deducido a su vez contra la resolución de la misma Dependencia, de 14 de diciembre de 2009, que se estima parcialmente la solicitud presentada por D. Sergio en fecha 3 de noviembre de 2009 (NUM001) de reembolso de 15.809,39 ? correspondientes al coste del aval bancario con referencia NUM002 aportado como garantía para la suspensión de la liquidación con clave NUM003 , por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1998, de una cuantía de 125.911,81 ?, acordando el reembolso de 4.628,91 ?, así como los intereses legales devengados desde la fecha en que se incurrió en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron, la actora, la anulación de la resolución del TEARC impugnada y que se obligue a la

Dependencia de Recaudación a devolver todos los gastos soportados por el sujeto pasivo hasta la fecha de devolución del aval, con más los correspondientes intereses de demora, y la demandada, la desestimación del recurso.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Para una mejor comprensión de la cuestión que se plantea en el presente litigio, resulta conveniente reseñar que la liquidación con clave NUM003 fue impugnada por el aquí recurrente en la vía económico-administrativa ante el TEARC en fecha de 23 de enero de 2002, dando lugar a la reclamación núm. NUM004 : El interesado obtuvo la suspensión de la ejecutividad de la liquidación objeto de la reclamación garantizada con la aportación del aval bancario con referencia NUM002 . Dicha reclamación fue estimada por el TEARC mediante resolución de 3 de noviembre de 2005, notificada al contribuyente el 5 de diciembre de 2005, que anuló la liquidación practicada para que fuera sustituida por otra de acuerdo con lo expresado en la misma. En ejecución de la resolución del TEARC, la Administración tributaria anuló la liquidación y practicó nueva liquidación con una deuda tributaria de 82.335,24 €. Instado incidente de ejecución, el interesado solicitó la suspensión de la ejecución ofreciendo como garantía el aval ya aportado, solicitud que fue inadmitida a trámite. Dictada providencia de apremio de la nueva liquidación, el interesado interpuso reclamación económico administrativa contra la misma que se registró con el núm. NUM005 , interesando la suspensión de la ejecutividad del acto reclamado ofreciendo como garantía el anterior aval. La Dependencia de Recaudación requirió al aquí recurrente la presentación de nuevo aval, al considerar que el ofrecido no podía afectarse a la nueva reclamación interpuesta contra el apremio, indicando que la aportación de nuevo aval que reuniera las condiciones de suficiencia jurídica y económica conllevaría la devolución del aval custodiado en la Dependencia de Recaudación. Aportado nuevo aval, el anterior fue devuelto el 28 de abril de 2008.

En fecha 3 de noviembre de 2009, el interesado solicitó el reembolso del coste de la garantía, en cuantía de 15.809,39 €, solicitud que fue estimada parcialmente por el acto confirmado por la resolución del TEARC impugnada en el presente recurso. La estimación parcial se motivaba en que el aval aportado para la suspensión durante la tramitación de la reclamación NUM004 es de fecha 5 de marzo de 2002, lo que determina que los costes a reembolsar deban computarse desde esa fecha y en que el aval, cuya duración se extendía exclusivamente a la vía económico administrativa, solo estuvo afecto a la suspensión hasta la resolución del TEARC, ya que con posterioridad al instar de nuevo la suspensión se inadmitió, por lo que los costes del aval afecto a la suspensión abarcan hasta la notificación de la resolución del TEARC el 5 de diciembre de 2005.

Disconforme con el anterior acuerdo, el aquí recurrente interpuso recurso de reposición alegando que el cálculo efectuado por la Administración era erróneo, ya que el gasto trimestral por el aval fue de 629,87 €, en lugar de los 298,43 € computados por el acuerdo recurrido, y que debía ser reembolsado del coste generado no hasta la fecha de la notificación de la resolución del TEARC, sino hasta la fecha de la devolución del aval. La Dependencia de Recaudación desestimó la reclamación con base en que de conformidad con el artículo 33 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y del artículo 72 del Reglamento general de desarrollo de la misma en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías, y en el caso, la proporción de la deuda improcedente, atendido el importe de la deuda inicialmente liquidada y el de la nueva liquidación, representaba un 47,38% de aquel. Además, reiteraba que el aval solo estuvo afecto a la suspensión hasta la resolución del TEARC, ya que con posterioridad al instar de nuevo la suspensión se inadmitió, por lo que - si bien el aval tampoco podía ser devuelto al no haberse realizado el ingreso de la deuda, únicamente procede el reembolso de los costes devengados hasta la notificación de la resolución del TEARC el 5 de diciembre de 2005.

Contra dicha resolución, el interesado interpuso reclamación económico administrativa, sin incluir alegaciones en el escrito de interposición. La resolución del TEARC impugnada confirma el acuerdo de la Dependencia de Recaudación con base en que el acuerdo objeto se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 33 LGT , al reconocer el derecho al reembolso de la parte proporcional de los costes soportados en la proporción en que la

deuda resultó improcedente, pues la resolución de 3 de noviembre de 2005 no declara la inexistencia de la deuda tributaria, sino que anula la liquidación para que sea sustituida por otra.

Segundo.

En la demanda articulada en la presente litis, como primer motivo de impugnación, la parte recurrente alega que la resolución del TEARC impugnada incurre en incongruencia, al no entrar a valorar la pretensión del reclamante de que la fecha final del cálculo del reembolso es la de devolución del aval y, como segundo motivo, aduce la infracción del artículo 74 del Reglamento general de desarrollo de LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, sosteniendo que "correspondería devolver al sujeto pasivo el 47,38% de los gastos soportados, que ascienden a 15.809,39 ? (según certificado del Banco Santander Central hispano que se adjunta como doc. 1), más los intereses legales devengados".

De adverso, el Abogado del Estado sostiene la conformidad a derecho de la resolución impugnada alegando, en síntesis, de un lado, que la resolución combatida no incurre en el vicio de incongruencia y, de otro, que el reembolso de los costes de la garantía es una manifestación de la responsabilidad patrimonial de la Administración y, en el caso, la demora en la devolución del aval no es imputable a la Administración, sino al propio interesado que solicitó que el aval sirviera para asegurar la nueva liquidación dictada en ejecución de la resolución del TEARC que anulaba la inicial, cosa que fue inadmitida por la Dependencia de Recaudación.

Tercero.

El primero de los motivos de impugnación no puede prosperar, por cuanto ninguna incongruencia se advierte en el acto impugnado. La incongruencia que denuncia el recurrente es la conocida como omisiva, pues se sostiene que la resolución del TEARC no ha entrado a conocer de la pretensión del reclamante de que la fecha final a tener en cuenta para el reembolso los costes de la garantía es la de devolución del aval. Sin embargo, la reclamación cuya resolución se impugna -no se cuestiona por la parte actora- había de seguirse por los trámites del procedimiento abreviado, como así se hizo. En dicho procedimiento las alegaciones necesariamente han de contenerse en el escrito de interposición, siendo su omisión un defecto que reiteradamente hemos considerado insubsanable. En el presente caso, examinado el expediente administrativo remitido a la Sala, se observa que el reclamante no formuló alegaciones. Como también hemos repetido en numerosas resoluciones, ello no es motivo de inadmisión, ni de desestimación de la reclamación, ni desde luego ha de impedir en la eventual vía jurisdiccional un pronunciamiento de fondo. Ahora bien, la presentación de alegaciones en la vía económico-administrativa es una carga procesal del reclamante, cuyo incumplimiento supone para el mismo una pérdida de una oportunidad procesal. La falta de alegaciones no impide al órgano económico administrativo hacer uso de las amplias facultades revisoras de oficio que la Ley General Tributaria le atribuye, pero si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo no entra a examinar algún o algunos de los posibles motivos de ilegalidad del acto impugnado, en nuestro caso: el periodo hasta el cual los gastos han de ser reembolsados por la Administración tributaria, no puede considerarse que por ello se haya incurrido en incongruencia omisiva, pues lo cierto es que en ausencia de alegaciones la pretensión anulatoria con tal fundamento no fue planteada. En casos análogos, hemos rechazado alegaciones en el sentido que el órgano económico-administrativo pudiera haber intuido o deducido los argumentos que hubiere utilizado el reclamante para combatir los razonamientos de los actos impugnados a la vista de las anteriores alegaciones en la vía previa, pues también el silencio puede ser interpretado como un aquietamiento por parte del reclamante a los argumentos de las resoluciones impugnadas o cabe entender que el órgano económico-administrativo hace suyos los argumentos de esos actos previos resoluciones impugnadas. Además, no podría pretender el actor hacer valer una hipotética situación indefensión, que ni siquiera se alega, cuando él mismo habría contribuido a que se produjera con la omisión de alegaciones, y ninguna indefensión material se le ha causado cuando, en último término, el demandante ha podido ejercer ante esta Sala la pretensión de fondo, es decir, la anulación los acuerdos de la Dependencia de Recaudación y el reconocimiento del derecho al reembolso presentando al efecto los argumentos y pruebas que ha considerado oportunos, sin limitación alguna, y eso es exactamente lo que ha hecho, pedir la anulación los actos impugnados y el reconocimiento del derecho al reembolso, por lo que, en cualquier caso, aún en el negado supuesto de que la resolución del TEARC incurriera en el defecto denunciado, lo procedente sería que, como alega el Abogado del Estado, no se acuerde una anulación retroacción de actuaciones (no pedida) al momento previo a la resolución del TEARC, sino que la Sala se pronuncie sobre el fondo del asunto.

Cuarto.

Planteado el debate dialéctico en los términos sucintamente expuestos y admitido por la Administración el derecho al reembolso de los costes satisfechos por la formalización del aval y su mantenimiento hasta el 5 de diciembre de 2005, el principal motivo de controversia se centra en si -como pretende el demandante- en la

determinación del importe que debe ser reembolsado a dicho contribuyente han de incluirse los gastos de mantenimiento satisfechos hasta la devolución del aval -que se produjo el 28 de abril de 2008, tal como hace constar la resolución de 8 de febrero de 2010-, o bien por el contrario no procede tal inclusión, como entendió la Dependencia de Recaudación y defiende aquí el Abogado del Estado.

Conviene en primer término poner de manifiesto que no existe controversia en que el total de los costes de formalización y mantenimiento del aval que acredita la parte actora es de 15.809,39 ?.

Sentado lo anterior, hemos de determinar la normativa aplicable al caso. Los acuerdos de la Dependencia de Recaudación aplican el artículo 33 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y el artículo 72 del Reglamento general de desarrollo de la misma en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005. En la misma Ley y Reglamento se funda la resolución del TEARC impugnada y los mismos textos normativos invoca en aquí recurrente en esta sede judicial, sin que la defensa y representación de la Administración demandada niega su aplicación al caso.

Dado que la Disposición transitoria quinta de la Ley 58/2003 establece que a las reclamaciones interpuestas con anterioridad a la vigencia de dicha Ley les era aplicable la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión, conclusión que se produce con la resolución, y la misma Ley establece que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación, hemos de convenir con el TEARC que es aplicable al caso la Ley 58/2003. Atendida la fecha de la solicitud de reembolso, también lo es el Real Decreto 520/2005.

El artículo 33 de la Ley 58/2003 dispone:

«1. 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. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías.

2. 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. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias».

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en los artículos 72 a 79 del Reglamento general de desarrollo de LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005. Los artículos 72 , 73 y 74 prevén lo siguiente:

«Artículo 72. Ámbito de aplicación

De acuerdo con lo previsto en el art. 33 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , corresponderá efectuar el reembolso del coste de las garantías a la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.

El reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de un acto alcanzará a los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación.

En los supuestos de resoluciones administrativas o sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido.

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.

Artículo 73. Garantías cuyo coste es objeto de reembolso

El derecho al reembolso del coste de las garantías alcanzará a aquellas que, prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas y que se mencionan a continuación:

a) Auales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución.

b) Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias.

c) Prendas con o sin desplazamiento.

d) Cualquier otra que la Administración o los tribunales hubieran aceptado.

Artículo 74. Determinación del coste de las garantías prestadas

1. El coste de las garantías estará integrado por las siguientes partidas:

a) En los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

b) En las hipotecas y prendas mencionadas en el artículo anterior, el coste de estas incluirá las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos:

1º Gastos derivados de la intervención de un fedatario público.

2º Gastos registrales.

3º Tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.

4º 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.

c) Cuando se hubieran aceptado por la Administración o por los tribunales garantías distintas de las anteriores, 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.

d) En todo caso, se abonará el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

2. En el caso de que la garantía constituida lo hubiese sido mediante depósito de dinero, y sin perjuicio de la aplicación de los párrafos c) y d) del apartado anterior en relación con los costes de constitución del depósito, se abonará el interés legal vigente hasta el día en que se produzca la devolución del depósito».

Quinto.

Aunque el Reglamento de Revisión es parco en el desarrollo del reembolso previsto en el artículo 33 LGT en el supuesto de resoluciones administrativas o sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, fluye sin dificultad que la regla de proporcionalidad que establece para el reembolso de los costes de la garantía opera sin duda alguna sobre el importe de la parte anulada, de tal manera que la cantidad a reembolsar es al coste total de la garantía como el resultado de la diferencia entre la liquidación original y la resultante de la anulación lo es a la liquidación anulada. Dado que en este punto el recurrente no parece discutir que la proporción correcta es la del 47,38%, no puede prosperar íntegramente la pretensión de la demanda, en los términos literales en que se formula, de que se condene a la Administración a "devolver todos los gastos soportados por el sujeto pasivo hasta la fecha de devolución del aval", pues el actor únicamente tiene derecho a la devolución de la parte proporcional.

Sexto.

Hemos de resolver ahora el acto tiene derecho al reembolso de los gastos de cancelación y los de mantenimiento desde el 5 de diciembre de 2005 al 28 de abril de 2008.

El fundamento del reembolso de los costes de las garantías prestadas estricta y obligadamente para la suspensión de un acto tributario en caso de anulación total o parcial del mismo se encontraba en la idea de resarcimiento o reparación del daño antijurídico o quebranto económico causado por la Administración Tributaria, en la responsabilidad patrimonial de la Administración proclamada en el artículo 106.2 de la Constitución Española, que había que entender que se remitía principalmente al artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en su artículo 3.c) proclamó como uno de los derechos y garantías de los contribuyentes el "Derecho de ser reembolsado en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria...", derecho cuyo contenido se desarrolló en el artículo 12 de la propia Ley 1/1998, previendo el reembolso de los costes de las garantías incluso para cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente en cuyo caso "el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías" (artículo 12.1 párrafo segundo).

Así pues a partir de la entrada en vigor de la citada Ley el reembolso de los costes de los avales y garantías prestadas para la suspensión de la deuda tributaria constituye un auténtico derecho subjetivo del contribuyente, viniendo así a sustituir la base o fundamento originario que entronca con la responsabilidad patrimonial.

El artículo 1 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, entre otras materias, en lo relativo al

reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias, exigía como requisito para el reembolso la firmeza de la declaración de improcedencia total o parcial de la deuda tributaria. El siguiente artículo 3, en lo que interesa, disponía en su apartado 1 que "A efectos de proceder a su reembolso, el coste de las garantías antes mencionadas se determinará en la siguiente forma: a) En los avales, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en concepto de comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia". El artículo 10 preveía que "En los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuestos y hasta que la sentencia o resolución administrativa adquiera firmeza, el contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada, si bien la garantía anterior seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, manteniendo su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe de la deuda subsistente".

A partir de ahí, en sentencia de 31 de enero de 2003, el Tribunal Supremo resolvió el problema suscitado por el hecho de que existan varias y sucesivas declaraciones de improcedencia parcial hasta llegar a la definitiva sentencia del recuso de casación, de si la circunstancia de que los sujetos pasivos de la deuda tributaria pudieron pedir la sustitución del aval y el reembolso de la parte correspondiente del coste del aval, y no lo hicieron y esperaron a que adquiriera firmeza la última declaración de improcedencia parcial de la deuda tributaria, que desembocó en la liquidación que ha de considerarse como última, si este proceder implica o no la pérdida del derecho al reembolso de los costes del aval por el período de tiempo en que pudieron jurídicamente sustituir el aval por otro de cuantía inferior. En dicha sentencia, el Tribunal Supremo consideró: "La Sala entiende que, dada la redacción del artículo 12 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del art. 81.4 de la Ley General Tributaria y del artículo 1, del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, los sujetos pasivos pueden esperar, conservando los avales originarios, hasta el momento de la firmeza formal del recurso de casación, en cuyo caso tendrán derecho al reembolso del coste de los avales, originario por todo el período, en su totalidad o en la parte proporcional correspondiente, o bien ejercitar también su derecho a pedir la sustitución del aval, cada vez que se produzca una disminución irreversible de la deuda tributaria, con reembolso de la parte proporcional del coste de los respectivos avales, por sus períodos de vigencia".

En la línea iniciada por la Ley 1/1998 de reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios, reforzando las correlativas obligaciones de la Administración tributaria, la Ley 58/2003 introdujo como novedad la obligación de la Administración de abonar también el interés legal generado por el coste de las garantías. En la misma línea, el R.D. 520/2005 supuso un nuevo avance, en lo que nos interesa, en el supuesto de avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución, en la medida en que el artículo 74.1.a) del reglamento de Revisión establece la obligación de reembolso de los costes devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía efectivamente satisfechos, mientras que el R.D. 136/2000 únicamente lo preveía de los devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia. Ello tiene perfecta lógica en los supuestos de estimación total del recurso o reclamación, sea esta por razones formales o sustantivas que no den lugar a sustitución del acto anulado. El artículo 66 del Reglamento de Revisión, al regular la ejecución de las resoluciones administrativas, dispone que cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora (apartado 4) y que cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora (apartado 5). Si se tiene en cuenta que el mismo artículo prevé, en su apartado 2, que los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución y que en el apartado 7 dispone que "Comprobada la procedencia de la devolución de la garantía prestada, el órgano competente la efectuará de oficio sin necesidad de solicitud por parte del interesado", se comprende que en estos casos sería del todo contrario a la finalidad de la norma el haber mantenido la limitación del reembolso del coste de las garantías a que se refiere el artículo 74.1.a) a los costes devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución anulatoria, pues en estos casos la Administración está obligada de oficio a devolver el aval, fianza o certificados de seguro de caución en ejecución de sus propias resoluciones y se excluiría del reembolso precisamente los costes correspondientes al período en que aquella se demorara en el cumplimiento de esa obligación.

Ninguna duda interpretativa plantea el artículo 74.1.a) del Reglamento de Revisión en estos casos, como tampoco se presentan graves problemas interpretativos en los supuestos de estimación parcial del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra liquidaciones, en que o se mantiene automáticamente

la suspensión o se interesa la suspensión y la reducción proporcional de la garantía dentro del periodo para recurrir esos actos, aportándose nuevo aval en un plazo razonable.

El problema surge, de nuevo y con mayor intensidad, cuando el interesado que ha obtenido una resolución estimatoria parcial, pudiéndolo hacer, no pide la reducción proporcional de la garantía o haciéndolo no aporta la nueva garantía o lo hace cuando la deuda subsistente se encuentra, como en el caso de autos, en fase de apremio. Adviértase que en el régimen previsto en el R.D 136/2000 los efectos de esa conducta omisiva respecto del importe a reembolsar por la Administración quedaban temporalmente limitados al ceñirse el reembolso a los costes devengados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución anulatoria.

Tal y como ya preveía el R.D. 136/2000, de acuerdo con los artículos 25.9 , 41.2 y 67.1 del Reglamento de Revisión , en los supuestos de estimación parcial de un recurso en que deba dictarse un nuevo acto en sustitución, la garantía anterior seguirá afecta al pago del importe del acto, deuda u obligación subsistente, y mantendrá su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe del acto, deuda u obligación subsistente. En estos casos, pues, la Administración no solo no está obligada a devolver el aval, si no que no puede hacerlo sino media la solicitud del interesado y la aportación de la nueva garantía reducida.

A juicio de la Sala, en el supuesto de estimación parcial, el último inciso del párrafo a) artículo 74.1 del Reglamento de Revisión no puede ser interpretado literalmente en el sentido en que en todo caso la Administración ha de reembolsar el importe de la totalidad de los costes del aval, fianza o certificado de seguro de caución hasta su devolución, sin tener en cuenta en esos supuestos la conducta diligente o no del interesado en la carga de interesar la reducción de la garantía, pues en ocasiones ello supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad del sujeto pasivo, yendo más allá de la finalidad del precepto, y en definitiva, supondría un abuso de derecho por parte de éste.

En tal sentido, si bien en un caso en que era aplicable la Ley 1/1998, en nuestra sentencia 956/2008, de 3 de octubre , desestimamos el recurso interpuesto contra la resolución del TEARC que confirmaba un acto que accedía al reembolso de un parte de las garantías prestadas, por entender que la interesada sólo tenía derecho a ser reintegrada del coste del aval necesario para evitar que se ejecutara la deuda impugnada durante la efectiva suspensión de esta última, que no se prolongó a lo largo de la sustanciación de la vía contencioso administrativa, por cuanto la interesada no solicitó dicha suspensión ante la Audiencia Nacional, ni el aval presentado era extensivo a dicha vía. Nos basamos para ello en que "el órgano judicial no viene obligado a prorrogar de oficio la suspensión cautelar inicialmente acordada en la vía administrativa, sino que se trata de una medida que corresponde instar a la parte; lo que no tuvo lugar este caso, en el que no se solicitó la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado en la vía jurisdiccional, ni el aval inicialmente aportado extendía sus efectos a esta última. Con la lógica consecuencia de que el mantenimiento de un aval ineficaz a estos efectos no generará obligación de reembolso para la Administración al amparo del procedimiento previsto en el Real Decreto 136/2000, que nos ocupa, con independencia de que esta última no procediera a su liberación hasta la fecha de la resolución de ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional que puso fin al litigio".

De seguirse esa interpretación literal, resultaría que la Administración estaría obligada a satisfacer el coste de la garantía en la parte correspondiente a una deuda ya anulada en firme incluso por costes devengados durante el periodo ejecutivo. Así ocurriría, por ejemplo, en un supuesto de estimación parcial de la reclamación contra un liquidación en que el interesado no pide la reducción de la garantía aportada y, firme la nueva liquidación dictada en sustitución de la misma en ejecución, no la satisface en el periodo voluntario y el cobro de la deuda no se produce con la realización de la garantía, sino con el embargo y enajenación de otros bienes o derechos previsto a instancias del deudor conforme a lo previsto en el artículo 168 LGT . A juicio de la Sala, en los supuestos de estimación parcial en que no se ha solicitado la reducción de la garantía y la deuda subsistente tras la estimación parcial -a la que la garantía aportada queda afecta ex lege- es firme y ejecutiva-, no satisfaciéndose la misma en plazo voluntario, el derecho al reembolso proporcional no alcanza al periodos posteriores a la vigencia a la que aludía la STS 31 de enero de 2003 .

Desde la perspectiva contraria, ha de rechazarse igualmente esa interpretación literal del inciso "hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía" del artículo 74.1.a) del Reglamento de Revisión y del inciso "el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido" del artículo 72 del mismo Reglamento, que en supuestos de estimación parcial conduciría a negar todo derecho al reembolso, en los casos en que la garantía no se ha reducido (porque no se haya pedido, aunque se haya reducido la deuda) o que no se llegue a producir la devolución. Así ocurriría en el supuesto de estimación parcial de la reclamación contra una liquidación para que se dicte una nueva en que el interesado no pide la reducción de la garantía aportada y, firme la nueva liquidación, no la satisface en el periodo voluntario, ejecutando entonces la Administración el aval. En tal supuesto, no se produciría en puridad la devolución del aval, por lo que una interpretación literal del artículo 74.1.a) del Reglamento de Revisión habría que negar al contribuyente todo derecho al reembolso, lo que tampoco para equitativo.

En atención a lo expuesto, atendidas las circunstancias del caso, no puede prosperar la pretensión del recurrente, que pretende el reembolso de unos costes de mantenimiento del aval por un periodo de tiempo en que

no solo el aval carecía de vigencia y de auténticos efectos suspensivos, sino incumplía la obligación de satisfacer la deuda subsistente tras la anulación, a la que había quedado afectada la garantía aportada, al no haber instada su reducción.

Sin embargo, la conclusión de la Sala no puede ser coincidente con la contenida en la resolución confirmada por la resolución del TEARC, que no solo significaría un retroceso respecto de lo previsto en la normativa anterior. Como sostiene la Administración demandada en sus argumentaciones, resulta presupuesto necesario para que surja el derecho al reembolso de los repetidos costes que la garantía en supuestos como el presente que haya tenido auténticos efectos suspensivos a lo largo de todo el período en que se generaron aquéllos, pero desconoce que cuando el contribuyente interponga recurso contencioso- administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión, a tenor de la regulación contenida en el art. 30.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, en similares términos en el artículo 233.8 de la Ley 58/2003 .

Por tanto, siendo que el plazo para la interposición del recurso contencioso administrativo es de dos meses, debe también reembolsarse al aquí recurrente el 47,38 % de los costes de mantenimiento devengados, con más los correspondientes intereses hasta su pago, no hasta la notificación de la resolución del TEARC el 5 de diciembre de 2005, sino hasta el 6 de febrero de 2006 día 5 era festivo).

Séptimo.

En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.2 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación en parte del presente recurso contencioso- administrativo, sin que, dado el sentido del fallo proceda una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998 , al no apreciarse mala fe o temeridad.

FALLAMOS

ESTIMAMOS en parte el presente recurso contencioso-administrativo número 1564/2011, promovido por D. Sergio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 30 de junio de 2011, de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , que anulamos, por no ser conforme a derecho, en el sentido de reconocer al recurrente el derecho al reembolso del 47,38 % de los costes de mantenimiento acreditados devengados desde el 4 de marzo de 2002 hasta el 6 de febrero de 2006, con más los correspondientes intereses hasta su pago; sin hacer especial condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.