

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 799/2025 de 23 de junio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 5101/2022

SUMARIO:

Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Supuestos. Reembolso del coste de garantías. *Dies a quo (inicio). Cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de los costes de la garantía.* Es condición *sine qua non* para poder solicitar la devolución de los costes de las garantías, que el acto administrativo haya sido anulado por resolución o sentencia que haya adquirido firmeza. Antes de que la ley recogiese este derecho, había sido reconocido a nivel jurisprudencial que, anulado un acto administrativo que había estado suspendido, el obligado tributario tenía derecho a ser indemnizado por los gastos originados por la prestación de las garantías para evitar su ejecución [Vid., SSTS de 30 de abril de 1997 recurso n.º 7009/1992 y de 1 de octubre de 1997, recurso n.º 4271/1994, entre otras]. Un paso decisivo a nivel legal, en esa línea jurisprudencial, fue dado por el art. 12 de la Ley 1/1988 (LDGC) que introdujo dos clases de procedimientos diferentes entre sí, uno, específicamente previsto para el reembolso del coste de las garantías prestadas, y otro, en relación con costes de otra naturaleza, pero el fundamento de ambos es común, la responsabilidad patrimonial de la administración pública. Más tarde el art. 33 LGT y su desarrollo en los arts. 72 a 79 RGRVA se reguló el "reembolso de los costes de las garantías", conforme al cual la administración devolverá el coste de las garantías aportadas "previa acreditación de su importe". Esta acreditación está supeditada a que la administración cumpla con su obligación de devolver, de oficio, el documento del aval para su cancelación en la entidad bancaria. Sin tal documento no puede procederse a su cancelación y, consecuentemente, la entidad bancaria continúa cobrando las correspondientes comisiones. La obligación de devolver el documento del aval, por parte de la administración pública, viene exigida en el art. 65.5 RGRVA, que dispone 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 en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora, tal y como también reconoce la normativa autonómica, solución que resulta más adecuada a los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios [Vid., SSTS de 12 de febrero de 2024 recurso n.º 239/2024 y de de 28 de enero de 2025, recurso n.º 3389/2023]. Se está ejerciendo un derecho preexistente, conforme a la legislación temporalmente aplicable y específicamente prevista para estos casos, legislación que no obliga a acudir a la normativa general sobre responsabilidad patrimonial de la administración pública, ya que resultaría desproporcionado. La administración no solo cumplió extemporáneamente su obligación de devolver el aval, sino que, además, no lo hizo de oficio, sino que lo llevó a cabo tras ser intimidada por el obligado tributario. La imposición de cargas innecesarias, ilógicas y desproporcionada, es impropia de una administración que debería haber atemperado su conducta a la Ley cuando se comprobó que la devolución del aval no se había realizado y, por tanto, se había paralizado, ilegítimamente, el reembolso de los costes de los avales. La consolidada jurisprudencia del TS sobre el principio de buena administración no avala ese proceder administrativo. Téngase presente, como hemos anticipado, que el trasunto de la solicitud de devolución es la responsabilidad patrimonial de la administración pública. Habida cuenta de la constatación de la falta de la devolución del aval, la buena fe que debe regir las relaciones entre los contribuyentes y la administración tributaria obligada a restaurar la situación económica del contribuyente, se le debieron devolver inmediatamente después de la solicitud presentada, los costes de aval, toda vez que la documentación acreditativa de su importe va unida a la solicitud. Esto es lo lógico,

Síguenos en...



cuando es la propia administración la que, con su inactividad, ha propiciado, en gran medida, que se prolongue indebidamente en el tiempo el mantenimiento del aval, con el consiguiente incremento de los costes para el obligado tributario. Es más, proceder de otra forma en las presentes circunstancias, sería contrario al art. 24 CE en tanto en cuanto no repara la situación del obligado tributario que se ha visto obligado a acudir a la vía administrativa o jurisdiccional para conseguir la anulación de actos o resoluciones administrativas contrarias a derecho y ha optado, legítimamente, por solicitar la suspensión del acto recurrido mediante la presentación de los correspondientes avales. El hecho de haber ejercido la opción de no ingresar la cantidad reclamada, habiéndose definido por instar la suspensión, se ha revelado, esta vez, perjudicial para el obligado tributario toda vez que no ha conseguido quedar indemne su patrimonio frente al acto ilegal. La devolución de la garantía prestada no estaba supeditada más que a la firmeza de la anulación del acto recurrido, sin necesidad de intimación del obligado o intervención de la autoridad judicial. La administración tributaria debió proceder a la devolución de la garantía de manera espontánea, es un acto debido. No existía razón alguna para retrasar la devolución. Ese retraso ha perjudicado, evidentemente, al obligado tributario, se ha producido una lesión económica de su patrimonio, consistente en el coste de la constitución, mantenimiento y cancelación del aval, lesión que no es discutida. La Sala fija como doctrina que el plazo para el cómputo de la prescripción del derecho a pedir el reembolso del coste de las garantías, en los casos en que la administración incumple su deber de devolverlas de oficio, que le imponen los arts. 33 LGT y 66.5 RGRVA se contará desde el momento en que la administración devuelva la garantía que se hubiese constituido.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 799/2025

Fecha de sentencia: 23/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5101/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/05/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5101/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 799/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

Síguenos en...



D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 23 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5101/2022, interpuesto por la procuradora doña Beatriz Cerviño Gómez, en representación de don Teofilo, contra la sentencia dictada por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, el 4 de abril de 2022, en el recurso núm. 15485/2020 sobre solicitud de reembolso de costes de aval para obtener la suspensión de la ejecución de dos providencias de apremio.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Junta de Galicia, representada y defendida por la letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso tramitado con el núm. 15485/2020, interpuesto por don Teofilo, frente a la resolución de la Junta Superior de Hacienda de Galicia, de 22 de junio de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de 14 de junio de 2018, del Departamento Central de Recaudación de la Agencia Tributaria en Galicia, que inadmitió la solicitud de reembolso de costes de aval para obtener la suspensión de la ejecución de dos providencias de apremio.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

En el expediente de reposición de la legalidad núm. NUM000, la Axencia de Protección da Legalidade Urbanística de la Xunta de Galicia impuso al demandante dos multas que pasaron a vía ejecutiva.

Las providencias de apremio fueron recurridas, instando su suspensión con la prestación de los avales núm. NUM001 y NUM002, fechados el 16 de marzo de 2010.

Por acuerdo de 22 de mayo de 2012, notificado al recurrente el 31 de mayo de 2012, se anularon las providencias de apremio. Mediante escrito presentado el 20 de marzo de 2018, el Sr. Teofilo instó la devolución de los avales y el reintegro de las cantidades cobradas por la entidad bancaria (Bankinter) como consecuencia del impropcedente mantenimiento de los avales, acompañando justificación bancaria de los costes. Consta en el expediente que los avales se otorgaron con duración indefinida, extendiendo sus efectos a la vía económico-administrativa, si procediese, permaneciendo vigentes hasta el que órgano competente autorice su cancelación.

La jefa del Departamento Central de Recaudación acuerda, el 14 de junio de 2018, proceder a la devolución de los avales referidos, pero inadmite la solicitud de reembolso de los costes de las garantías prestadas al apreciar la prescripción del derecho a solicitarlo, ya que la anulación de las deudas apremiadas núm. NUM003 y NUM004 tuvo lugar por resolución de 22 de mayo de 20112, notificada el siguiente día 31, habiendo transcurrido, pues, más de cuatro años. Contra dicha resolución se interpuso reclamación económico-administrativa ante la Xunta Superior de Facenda de Galicia, que la desestimó con fecha 22 de junio de 2020.

La parte recurrente presentó recurso contencioso administrativo alegando que la administración debía acordar de oficio la devolución del aval, presupuesto para determinar el alcance del coste incurrido, de modo que hasta que tal hecho no se produce no se inicia el cómputo del plazo de prescripción o este se interrumpe como señala la doctrina judicial plasmada en las sentencias de la AN, de 11 de febrero de 2008 y 14 de febrero de 2019.

La letrada de la Xunta reiteró en el procedimiento los argumentos de las resoluciones recurridas.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La sentencia, de 4 de abril de 2022, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimó el recurso núm. 15485/2020 y confirmó la resolución antedicha.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión en que, de acuerdo con lo prevenido en los artículos 66 y 67 de la Ley 58/2003, General Tributaria

Síguenos en...



(LGT) en la fecha en que se solicitó la devolución de los costes de la garantía, la acción había prescrito, pues habían transcurrido más de cuatro años desde la firmeza de la resolución que había anulado las providencias de apremio y la devolución efectiva del aval no habría interrumpido tal plazo, en cuanto en ese momento la prescripción ya se había alcanzado.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación.La procuradora de don Teofilo, presentó escrito, el 26 de mayo de 2022, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 33 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGVA) y el artículo 1969 del Código Civil.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de junio de 2022.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 24 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«1.- *Determinar, en el caso en que la devolución de unas garantías por parte de la Administración tributaria no se haga en cumplimiento del deber de reembolsarlas de oficio, sino a instancia de parte, una vez transcurrido el plazo de cuatro años desde la firmeza de la resolución que declaró la improcedencia del acto impugnado a cuya suspensión servían, en qué momento debe situarse el día a quo del plazo de prescripción del derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías.*

2.- *Precisar si el indicado deber legal de devolver de oficio las garantías prestadas se extiende al reembolso del coste de los gastos causados por la prestación de las garantías indicadas, en interpretación de los artículos 30 , 33.1 y 34.1.c) LGT y, en todo caso, si la imposición por la ley de un deber a la Administración, para que lo lleve a cabo de oficio, sin requerimiento, es compatible con la prescripción extintiva del derecho del ciudadano a obtener esa devolución.*

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

Los artículos 33.1, 66 y 67 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) y 66.5 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 (RRVA) sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

3.- Interposición.La procuradora doña Beatriz Cerviño Gómez, en nombre de don Teofilo, interpuso recurso de casación mediante escrito de 15 de marzo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando que su pretensión casacional consiste en que: «se establezca la interpretación correcta del plazo para el cómputo de la prescripción del derecho a pedir el reembolso del coste de las garantías en los casos en que la Administración incumple su deber de devolución de oficio de dichas garantías, que le imponen los arts. 33 LGT y 66.5 RD 520/05, estableciendo como doctrina jurisprudencial que cuando la Administración incumpla tal obligación, el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a obtener el reembolso de los costes y gastos derivados de la constitución y mantenimiento de dicha garantía, se contará desde el momento en que la Administración devuelva la garantía que se hubiese constituido.

Y el pronunciamiento que se solicita es que se revoque la Sentencia dictada, se anule la Resolución impugnada, que es la Resolución de la Xunta Superior de Facenda de la Consellería de Facenda, de fecha 22 de junio de 2016, por la que se desestima la Reclamación económico-administrativa número NUM005, formulada por mi representado contra resolución que acuerda inadmitir su solicitud de reembolso del coste de avales aportados para obtener la suspensión de la ejecución de las providencias de apremio nº NUM006 y NUM007, se declare no conforme a Derecho, anulándola, y se declare el derecho del recurrente a obtener el reembolso de los costes de las garantías aportadas, todo ello con expresa imposición de costas a la Administración demandada».

4.- Oposición al recurso interpuesto.La letrada de la Junta de Galicia, en la representación que le es propia, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 20 de mayo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye resumiendo que: «el pronunciamiento que pretende la parte actora debe ser rechazado, siendo el oportuno, a nuestro juicio, el contenido en la propia sentencia recurrida: la conformidad al ordenamiento jurídico superior de los

preceptos impugnados, que debe dar lugar al rechazo del recurso de casación y la confirmación de la sentencia de instancia».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 21 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 6 de marzo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 13 de mayo de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso.*

Mediante el presente recurso se trata de determinar el cómputo de la prescripción del derecho a pedir el reembolso del coste de las garantías en los casos en que la Administración incumple su deber de devolución de oficio de dichas garantías, que le imponen los arts. 33 LGT y 66.5 RD 520/05.

SEGUNDO.- *Posición de las partes.*

La parte recurrente considera que la sentencia impugnada en casación vulnera el artículo 33 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 66.5 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa y el artículo 1969 Cc, ya que, pese a lo que señalan los artículos 66 y 67 LGT, el plazo para pedir la devolución de las garantías se debe contar a partir del momento en que la administración proceda a su devolución.

Dos son las razones que aduce el Sr. Teofilo:

- Una, que no es cierto que el juego de los artículos 66 y 67 LGT impida que el plazo para pedir el reembolso de los costes derivados de la constitución y mantenimiento de las garantías se cuente desde la anulación del acto para cuya suspensión se constituyeron, ya que la dicción del artículo 67 LGT, en este caso en concreto, debe matizarse teniendo en cuenta que la administración está obligada a devolver dichas garantías de oficio (artículo 66.5 RD 520/2005). Cree que resulta contrario a los más elementales principios de buena fe y de buena administración que, en aquellos casos en que, como el de autos, la administración incumple su obligación de devolver, de oficio, la garantía, se vea beneficiada por su propia inactividad, al no devolver el aval.

Rectamente entendidos los artículos 66 y 67 LGT, debe considerarse que la fijación del *dies a quo* del plazo de prescripción en la fecha de anulación del acto, solo tiene lugar en los casos en que no está prevista en la normativa aplicable una obligación adicional de la administración, de llevar a cabo una determinada actuación que permita determinar el coste de las garantías.

Piensa que, si tras la anulación del acto impugnado, como es el caso, la administración aún debe llevar a cabo de oficio una determinada actuación, el plazo de prescripción se ha de contar desde que tal actuación se ejecuta.

- Otra, que, de acuerdo con el artículo 1969 Cc, el plazo para el cómputo de la prescripción de las acciones se cuenta desde que puedan ejercitarse (tesis de la *actio nata*) y resulta que, para poder pedir el reintegro de los costes soportados por la garantía, es necesario acreditar su importe, como exige el artículo 33 LGT. No se puede solicitar el reintegro del coste de la garantía mientras la administración no proceda a su devolución, siendo evidente que su cálculo no puede realizarse hasta que la administración devuelva el aval, -que, recuerda, viene obligada a hacer de oficio- por lo que a partir de la fecha en la que se produzca la devolución (que no antes) será cuando se puede computar el plazo de cuatro años para la prescripción del derecho.

El juego de los artículos 33 LGT y 66.5 RD 520/2005, junto con el art 1969 Cc, deben llevar a sentar la doctrina de que el derecho a reclamar la devolución del coste se cuenta desde que la administración devuelve las garantías. Esa es, a su juicio, la fórmula para conjugar el plazo de prescripción del derecho a reclamar el coste de las garantías, con el incumplimiento de la administración de devolver las garantías.

Por último, invoca, como argumento que refuerza su tesis, la institución de la renuncia a la prescripción ganada del artículo 1935 Cc, resultando lógico entender que la tardía devolución del aval, por parte de la administración, incluso después de expirado el plazo de cuatro años a contar desde la anulación del acto, supone una implícita renuncia a la prescripción que, en su caso, se hubiese ganado por parte de la administración.

Síguenos en...

La administración tributaria gallega se opone al recurso de casación y se adhiere a la tesis del tribunal de instancia que se decanta por el carácter autónomo de dos acciones; (i) la devolución de la garantía, por un lado, que debe hacerse de oficio por la administración, a partir de la firmeza de la anulación del acto -para cuya suspensión se constituyó- en este caso, la providencia de apremio y, (ii) por otra parte, la acción para exigir el reembolso del coste de la garantía (que es el total de la cantidad que la entidad bancaria le cobra al interesado por constituir esa garantía, que abarca formalización, mantenimiento y cancelación).

Se suma a lo razonado en la resolución impugnada de la que trae causa el objeto del proceso contencioso-administrativo, que es lo siguiente: «El artículo 33 LGT dispone que la Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto que sea declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. El desarrollo legislativo del artículo 33 LGT está recogido en los artículos 72 a 79 del Real Decreto 520/2005, y según lo dispuesto en los artículos 66 y 67 LGT, prescribirá a los 4 años el derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías, y ese plazo comienza a contarse desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo que reconozca el derecho a percibir el reembolso. Pero de acuerdo con los mencionados artículos, el interesado en el caso de autos, pudo solicitar tanto la devolución y cancelación del aval y el reembolso del coste de las garantías desde el 1.06.2012, el interesado debió solicitar el reembolso de los costes de garantía en el plazo de 4 años desde esa fecha, ya que pasado ese plazo, el derecho a la devolución de los costes de los avales prescribe, sin embargo fue el 20.03.2018 cuando el interesado hizo la solicitud, estando en esa fecha prescrito el derecho a solicitar el reembolso de los costes de los avales, y esto con independencia de que la Administración pudiera devolver de oficio los avales porque en caso de no hacerlo el interesado pudo instar esa devolución, solicitando tanto la devolución como la cancelación y el reembolso, tal y como hizo el 20.03.2018».

Señala que, en la Ley General Tributaria se regulan, por una parte, las obligaciones de la administración y, por otra parte, los derechos de los obligados tributarios. El art. 66.c) LGT reconoce a los obligados tributarios el derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías. Y el art. 67 de la misma ley determina el inicio del plazo de prescripción de cada uno de los supuestos.

Mantiene que la «prescripción sanciona la inactividad del obligado tributario que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que tuvo conocimiento del derecho al reembolso del coste de las garantías.

La Administración actúa diligentemente y ajusta su actuación a la ley al derecho, declarando la prescripción del derecho a exigir la devolución instada de adverso al haber transcurrido con creces el periodo de 4 años sin que mediara ninguna causa de interrupción de la prescripción. Cabe destacar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 68 LGT la parte recurrente pudo interrumpir la prescripción que corre en su contra con cualquier petición o solicitud tendente al reconocimiento o efectividad de su derecho, aunque no fuera la oportuna procedimentalmente pues se estimaría bastante para manifestar su voluntad de romper el silencio de la relación, que es el fundamento del instituto prescriptivo».

Defiende que «la consecuencia lógica del razonamiento expuesto no puede ser otra que declarar el carácter autónomo de las dos acciones, esto es, la acción de devolución de las garantías prestadas y el reembolso del coste de los gastos causados por la prestación de las garantías que determina además el carácter independiente del deber que se impone a la Administración Tributaria (devolver de oficio la garantía prestada) y de un derecho que se reconoce al ciudadano que consiste en poder solicitar el reembolso del coste de las garantías. No resulta acreditada la interdependencia entre las distintas acciones que pudiera determinar el ejercicio simultáneo de ambas. Como razona la Sala de Instancia, la LGT permite ejercitar con carácter autónomo e independiente cada una de ellas, porque además resulta probado que, en el caso de autos, el actor las ejercitó de manera independiente».

En segundo lugar, la administración recurrida asegura que, tras constatar que el deber legal de devolver de oficio las garantías prestadas, no se extiende al reembolso del coste de los gastos causados por la prestación de las garantías indicadas, procede determinar el *dies a quod* del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar el reembolso del coste del aval.

No comparte la administración gallega que el plazo para pedir la devolución del coste de las garantías se deba contar a partir del momento en que la administración proceda a la devolución del aval. Dice que la tesis de la recurrente no encuentra justificación «desde la perspectiva de la funcionalidad y naturaleza de la prescripción extintiva, cuya virtualidad se produce por el mero transcurso del tiempo fijado por la ley. No puede la parte recurrente desligarse de la calificación

y consideración jurídica que la Ley General Tributaria predica del ejercicio de derechos y acciones a los obligados tributarios, dirigido a solicitar el reembolso del coste de las garantías (art. 66.c) LGT)».

Estima que el derecho a solicitar el reembolso del coste del aval prestado había prescrito en la fecha en que se instó, recordando que, por acuerdo de 22 de mayo de 2012, notificado al recurrente el 31 de mayo de 2012, se anularon las providencias de apremio para cuya suspensión se aportaron los avales y no fue hasta el escrito presentado el 20 de marzo de 2018 (casi 6 años después) cuando el interesado instó la devolución de los avales y el reintegro de las cantidades cobradas. Señala que el 14 de junio de 2018, la jefa del Departamento Central de Recaudación acordó proceder a la devolución de los avales referidos, pero -apostilla- acertadamente, inadmitió la solicitud de reembolso de los costes de las garantías prestadas.

TERCERO. - El criterio de la Sala.

Es condición *sine qua non* para poder solicitar la devolución de los costes de las garantías, que el acto administrativo haya sido anulado por resolución o sentencia que haya adquirido firmeza. Antes de que la ley recogiese este derecho, había sido reconocido a nivel jurisprudencial que, anulado un acto administrativo que había estado suspendido, el obligado tributario tenía derecho a ser indemnizado por los gastos originados por la prestación de las garantías para evitar su ejecución.

Solicitar la suspensión de la ejecutividad de una liquidación, como señala la STS de 30 de abril de 1997, rec. apelación 7009/1992 es, indudablemente, «una alternativa obligatoria al pago (o se ingresa o se reclama pidiendo la suspensión, ya que en otro caso es ejecutada forzosamente la deuda), que sólo tiene carácter opcional para el sujeto pasivo en cuanto a las modalidades de garantía a que se refiere, analógicamente, el Art. 81.4 del Reglamento de procedimiento económico administrativo de 1981: el depósito en dinero efectivo o en valores públicos o el aval o fianza bancario, en este supuesto. El nexo causal está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado al ciudadano, sea el interés legal de la cantidad ingresada en el Tesoro, el de la cantidad de dinero depositada, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (p. ej.: constitución del aval), porque se halla constreñido a ello bajo el apereamiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda».

La STS de 1 de octubre de 1997, rec. 4271/1994, entre otras más, declaró que «los contribuyentes no están obligados a pagar los tributos, ni a incurrir en gasto alguno derivado de las actuaciones de la Administración Tributaria, cuando sus actos infringen dicho Ordenamiento [jurídico], cualquiera que sea el grado o ilicitud de su actos, ya ha haya incurrido en ilegalidad manifiesta, en ilegalidad no manifiesta, o se trate de un caso discutible, en el que la Administración tributaria haya utilizado argumentos consistentes o razonables, sin incurrir por tanto en negligencia, ni quiera simple, lo que importa destacar es que el daño se produce siempre que el contribuyente se vea obligado a ingresar, y así lo haga, un tributo indebido, o por el contrario, opte por solicitar y obtener la suspensión del ingreso, previa prestación del aval bancario o de otra garantía reglamentariamente admitida, incurriendo en los correspondientes costes financieros, que es el caso de autos, pues en ambos supuestos, si la liquidación tributaria se anula, es claro que el contribuyente no estaba obligado jurídicamente, ni a ingresar, ni avalar». Cuando el acto administrativo resulta anulado, los gastos bancarios del aval prestado representan un daño que el administrado no debe soportar, pues se ve obligado a ello para mantener indemne su patrimonio frente al acto ilegal, de suerte que la administración, debe responder de los mismos hasta el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada (STS 13 de febrero de 1999, rec. cas. 3068/1994).

Por otra parte, declara la STS de 16 de abril de 1999, rec. cas. 4639/1994, la circunstancia «de haber surtido también efectos el aval como consecuencia de la prolongación de la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo, durante el proceso jurisdiccional, por decisión de la Sala de instancia, no puede plantear ninguna duda sobre la responsabilidad en el resarcimiento de todas las gastos causados, porque no nace del hecho de acordar la suspensión misma, sino de la antijurídica conducta de la Administración al girar y pretender cobrar una liquidación tributaria legalmente improcedente, situación que la suspensión remedia hasta que el Tribunal resuelve la cuestión de fondo y en la que la Sala sentenciadora no tiene más intervención que la restauración del orden jurídico perturbado, pues si el cobro pretendido hubiera sido procedente en derecho no estaríamos hablando del pago de los intereses del aval prestado para evitar que se consumara por que hubieran corrido de cuenta del contribuyente».

Síguenos en...

Andando el tiempo, un paso decisivo a nivel legal, en esa línea jurisprudencial, fue dado por el artículo 12 de la Ley 1/1988, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en cuyo apartado 4 dispone:

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

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

Esta medida se extenderá en la forma en que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores».

La norma reglamentaria aludida, fue el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, relativo, entre otras cosas, al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias. La regulación se estructura en tres capítulos: el primero de ellos referido al derecho al reembolso del coste de garantías; el segundo, al procedimiento para obtener dicho reembolso y, el tercero, a la reducción proporcional de garantías, siendo de interés las observaciones que al proyecto de dicho real decreto realizó, en su correspondiente dictamen (número de expediente NUM008) aprobado el 20 de enero de 2000, el Consejo de Estado. Lo que introdujo la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y dicho reglamento desarrolla, son dos clases de procedimientos diferentes entre sí, uno, específicamente previsto para el reembolso del coste de las garantías prestadas, y otro, en relación con costes de otra naturaleza, pero el fundamento de ambos es común, la responsabilidad patrimonial de la administración pública.

Más tarde se introduciría la norma que estaba vigente cuando se produjeron los hechos de los que trae causa este recurso, y que sigue estándolo, que se contiene en el artículo 33 de la LGT, intitulado "reembolso de los costes de las garantías" que 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 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».

El desarrollo de este precepto se contiene en los artículos 72 al 79 del 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, informado por el Consejo de Estado (exp. NUM009) el 10 de marzo de 2005.

Según se desprende del artículo 33 de la LGT la administración devolverá el coste de las garantías aportadas "previa acreditación de su importe". Esta acreditación está supeditada a que la administración cumpla con su obligación de devolver, de oficio, el documento del aval para su cancelación en la entidad bancaria. Sin tal documento no puede procederse a su cancelación y, consecuentemente, la entidad bancaria continúa cobrando las correspondientes comisiones.

La obligación de devolver el documento del aval, por parte de la administración pública, viene exigida en el artículo 65.5 RD 520/2005, que dispone 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 en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

Además, en el ámbito de la Administración General del Estado también resulta aplicable el Real Decreto 161/1997, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Caja General de Depósitos sustituido, más tarde, por el Real Decreto 937/2020, de 27 de octubre.

En particular, en el ámbito de competencias de la Xunta de Galicia, es la Orden de 23 de mayo de 2008, relativa a los procedimientos para la presentación de avales ante la Caja General de Depósitos de la Xunta de Galicia, y para su devolución, empleando medios electrónicos (DOG, del 16 de junio de 2008). La norma reguladora aplicable, cuyo artículo 6, que lleva por título cancelación y devolución de la garantía, dispone:

«La cancelación y devolución de la garantía se efectuará de acuerdo con la legislación vigente, de la siguiente forma:

1. Una vez que la Caja de Depósitos recibió, por escrito, del órgano administrativo, organismo autónomo o entidad pública dependiente o vinculada a la Comunidad Autónoma a disposición

del cual se constituyó la garantía, el acuerdo de cancelación, bien directamente o bien por medio del interesado, procederá a dar de baja la garantía en sus registros.

2. Completada la baja de la garantía, la Caja de Depósitos efectuará una comunicación, por medios electrónicos, a la entidad avalista indicando tal incidencia, de modo que ésta ya puede acceder a la aplicación a través de la oficina virtual de la Consellería de Economía y Hacienda para comprobar e imprimir un justificante de la cancelación, con efectos de devolución».

Ha de tenerse muy presente el artículo 3.2 de la LGT que establece, refiriéndose a los principios de aplicación del sistema tributario, que «se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». En supuestos como el que nos ocupa, la solución por la que nos decantamos resulta la más adecuada, ya que con ella se evita que el obligado tributario se vea abocado a transitar por otros procedimientos con la finalidad de recuperar los costes de aval (camino, este, por el que también nos hemos decantado, en otras ocasiones, (STS de 12 de febrero de 2024, rec. cas. 239/2024, de 28 de enero de 2025, rec. cas. 3389/2023).

Se está ejerciendo un derecho preexistente, conforme a la legislación temporalmente aplicable y específicamente prevista para estos casos, legislación que no obliga a acudir a la normativa general sobre responsabilidad patrimonial de la administración pública, ya que resultaría desproporcionado.

No se olvide que la administración no solo cumplió extemporáneamente su obligación de devolver el aval, sino que, además, no lo hizo de oficio, sino que lo llevó a cabo tras ser intimidada por el obligado tributario. La imposición de cargas innecesarias, ilógicas y desproporcionada, es impropia de una administración que debería haber atemperado su conducta a la Ley cuando se comprobó que la devolución del aval no se había realizado y, por tanto, se había paralizado, ilegítimamente, el reembolso de los costes de los avales.

La consolidada jurisprudencia de esta Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración no avala ese proceder administrativo. Téngase presente, como hemos anticipado, que el trasunto de la solicitud de devolución es la responsabilidad patrimonial de la administración pública. Habida cuenta de la constatación de la falta de la devolución del aval, la buena fe que debe regir las relaciones entre los contribuyentes y la administración tributaria obligada a restaurar la situación económica del contribuyente, se le debieron devolver inmediatamente después de la solicitud presentada, los costes de aval, toda vez que la documentación acreditativa de su importe va unida a la solicitud. Esto es lo lógico, cuando es la propia administración la que, con su inactividad, ha propiciado, en gran medida, que se prolongue indebidamente en el tiempo el mantenimiento del aval, con el consiguiente incremento de los costes para el obligado tributario. Es más, proceder de otra forma en las presentes circunstancias, sería contrario al artículo 24 de la Constitución, en tanto en cuanto no repara la situación del obligado tributario que se ha visto obligado a acudir a la vía administrativa o jurisdiccional para conseguir la anulación de actos o resoluciones administrativas contrarias a derecho y ha optado, legítimamente, por solicitar la suspensión del acto recurrido mediante la presentación de los correspondientes avales.

El hecho de haber ejercido la opción de no ingresar la cantidad reclamada, habiéndose definido por instar la suspensión, se ha revelado, esta vez, perjudicial para el obligado tributario toda vez que no ha conseguido quedar indemne su patrimonio frente al acto ilegal. La devolución de la garantía prestada no estaba supeditada más que a la firmeza de la anulación del acto recurrido, sin necesidad de intimación del obligado o intervención de la autoridad judicial. La administración tributaria debió proceder a la devolución de la garantía de manera espontánea, es un acto debido. No existía razón alguna para retrasar la devolución. Ese retraso ha perjudicado, evidentemente, al obligado tributario, se ha producido una lesión económica de su patrimonio, consistente en el coste de la constitución, mantenimiento y cancelación del aval, lesión que no es discutida.

CUARTO.- Doctrina que se fija.

Con arreglo a lo expuesto, procede que fijemos la siguiente doctrina: El plazo para el cómputo de la prescripción del derecho a pedir el reembolso del coste de las garantías, en los casos en que la administración incumple su deber de devolverlas de oficio, que le imponen los arts. 33 LGT y 66.5 RD 520/05 de 13 de mayo (RRVA), se contará desde el momento en que la administración devuelva la garantía que se hubiese constituido.

QUINTO.- Resolución de las pretensiones.

Síguenos en...



El Sr. Teofilo solicita que se revoque la sentencia dictada, se anule la resolución impugnada, que es la resolución de la Xunta Superior de Facenda de la Consellería de Facenda, de fecha 22 de junio de 2016, y se declare el derecho del recurrente a obtener el reembolso de los costes de las garantías aportadas.

Por su parte, la administración solicita que se declare la conformidad a derecho de la sentencia impugnada, como consecuencia de la desestimación del recurso de casación.

Por todas las razones expuestas, declaramos haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la anulación de la sentencia recurrida y la estimación del recurso contencioso interpuesto.

SEXTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.-Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.-Haber lugar al recurso de casación 5101/2022, interpuesto frente a la sentencia dictada por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso tramitado con el núm. 15485/2020, interpuesto por don Teofilo frente a la resolución de la Junta Superior de Hacienda de Galicia, de 22 de junio de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de 14 de junio de 2018 del Departamento Central de Recaudación de la Agencia Tributaria en Galicia, que inadmitió la solicitud de reembolso de costes de aval para obtener la suspensión de la ejecución de unas providencias de apremio, sentencia que se casa y anula.

Tercero.-Estimar el recurso 15485/2020, interpuesto por don Teofilo frente a la resolución de la Junta Superior de Hacienda de Galicia, de 22 de junio de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de 14 de junio de 2018 del Departamento Central de Recaudación de la Agencia Tributaria en Galicia, que inadmitió la solicitud de reembolso de costes de aval para obtener la suspensión de la ejecución de unas providencias de apremio.

Cuarto.Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

