

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL
DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA DERIVADA
DE LA CONSTITUCION DE CAUCIONES EN LOS CASOS
DE SUSPENSION DE LA DEUDA TRIBUTARIA
(Comentario de la Sentencia de la Sala Tercera
del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1995)

María Teresa Mata Sierra
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La importancia que adquiere el instituto de la responsabilidad patrimonial de la Administración en el Estado de Derecho, como garante último de las relaciones entre la Administración y los administrados¹, se ve multiplicada, si cabe, cuando dicha responsabilidad resulta exigible de la Administración tributaria.

En esta línea, la aceptación de los esquemas de la responsabilidad de la Administración en el seno del Derecho tributario se convierte en un formidable instrumento de control ante cualquier posible extralimitación administrativa, equilibrando, al menos en cierta medida, la posición de la Administración y los particulares en el marco de las relaciones jurídico-tributarias².

¹ «La responsabilidad de la Administración es un tema candente[...] es un tema testigo y desde luego ambivalente. Principio de orden de la propia Administración, garantía de los ciudadanos y medio de control de aquella» (Vid. MARTÍN REBOLLO, L.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración en la jurisprudencia*, Ed. Cívitas, Madrid, 1977, pág. 19).

² La posición de privilegio y preeminencia de la Administración tributaria ha sido refrendada incluso por nuestro Tribunal Constitucional (Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional **76/1990, de 26 de abril de 1990** (*Jurisprudencia Constitucional*, Tomo XXVI, Fundamento 9, pág. 1050).

Así parecen haberlo entendido nuestros Tribunales, verdaderos artífices de la responsabilidad objetiva que, como parte de la Administración Pública, afecta a la Administración tributaria; en efecto, han sido los pronunciamientos jurisprudenciales los que se han ocupado de perfilar las distintas manifestaciones de responsabilidad de la Hacienda Pública, que conllevan la obligación de indemnizar daños y perjuicios a los administrados.

A este tenor, la sentencia que nos disponemos a comentar en estas breves páginas se adentra precisamente en una de las manifestaciones de responsabilidad de la Administración tributaria más habituales, y que deriva de la devolución de los avales bancarios constituidos para obtener la suspensión de la liquidación tributaria, cuando la liquidación resulta posteriormente anulada.

Como veremos seguidamente, el Tribunal Supremo en su sentencia **de 18 de enero de 1995**³, aboga porque en estos casos la Hacienda pública indemnice al particular por los gastos ocasionados por la constitución y mantenimiento de una garantía que, debido a la anulación de la liquidación, resulta injustificada.

La trascendencia del tema abordado por nuestro más alto Tribunal, así como la solución propuesta por el mismo, motivan el presente comentario.

2. LA DOCTRINA QUE SIENTA LA SALA

El Tribunal Supremo, en la sentencia referida, pone de manifiesto cómo el Derecho Tributario ha consagrado la obligación del Tesoro de indemnizar los daños y perjuicios en todos aquellas liquidaciones ingresadas que hubieran de ser devueltas por indebidas; se admite la existencia de un funcionamiento anormal de los servicios públicos y el nexo causal que justifica que se articule la responsabilidad patrimonial de la Administración. Dicha responsabilidad, a tenor del art. 2.2b) del Real De-

³ Vid. Rep. Aranz. 1995, núm. 90.

creto 1163/1990, se corresponde con el abono, por parte de la Administración tributaria, del interés legal aplicado sobre las cantidades indebidamente ingresadas.

No obstante, en los casos de controversia, el ordenamiento tributario abre la posibilidad de que, en vez de proceder al ingreso de la deuda tributaria, el administrado opte por reclamarla en vía económico-administrativa, solicitando su suspensión mediante la constitución de las correspondientes garantías.

Aunque el obligado elija libre y voluntariamente acogerse a esta posibilidad, el hecho de que esta opción sea la única alternativa al pago de la deuda tributaria le dota de un cierto carácter obligatorio porque si no se produce al ingreso de la deuda o su suspensión, el Tesoro procederá, previsiblemente, a su cobro en la vía ejecutiva.

Dicho de otra forma, considera el Tribunal que el sujeto se halla constreñido a la prestación de la garantía —en este caso un aval— bajo el apercibimiento de que en caso contrario se le ejecutará forzosamente la deuda.

Si por estimarse la reclamación interpuesta por el contribuyente, la liquidación suspendida deviene nula, confirmándose que ni la suspensión ni las garantías prestadas al efecto tenían razón de ser, debe considerarse que también en este supuesto existe un funcionamiento anormal de los servicios públicos con el nexo causal necesario para que se articule la responsabilidad patrimonial de la Administración⁴.

⁴ No obstante, la Dirección General de lo Contencioso del Estado en su Dictamen de **21 de octubre de 1992** (Ponente Sr. PÉREZ DE AYALA BECERRIL) aboga, precisamente por la tesis opuesta, señalando que:

«1. En primer lugar, que quien presenta el aval bancario en una reclamación económico-administrativa, para garantizar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, se limita a cumplir con las exigencias establecidas a tales efectos, en preceptos legales y reglamentarios y, en consecuencia, los gastos correspondientes a la prestación de la garantía no pueden ser calificados como daños, o dicho de otro modo, cabe afirmar que el interesado está obligado a soportar tales gastos, por no constituir los mismos, en este caso daño o lesión antijurídica.

2. En segundo lugar, al no ser obligatorio solicitar la suspensión del acto, si el interesado, libre y voluntariamente opta por la misma en vez de proceder al ingreso —que caso de estimación de la reclamación, daría lugar al abono de intereses por la

Esta última, se corresponde ahora con el abono de los gastos originados por la constitución y mantenimiento de la garantía, que tras la anulación de la liquidación, resulta improcedente⁵.

3. LA INDEMNIZACION POR LOS GASTOS GENERADOS POR LAS GARANTIAS QUE ACOMPAÑAN A LA SUSPENSION DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Aunque la responsabilidad de la Administración tributaria en los supuestos de ingreso de cantidades indebidas aparece contemplada en el propio ordenamiento jurídico, considerándose que la indemnización que ha de pagarse en estos casos se corresponde con el interés legal aplicado sobre las cantidades indebidamente ingresadas, el legislador no se ha ocupado hasta la fecha de proporcionar una fórmula equivalente en los casos en los que los daños son consecuencia de los gastos que origina la constitución y mantenimiento de la caución necesaria para proceder a la suspensión de la deuda tributaria⁶.

Han sido nuestros Tribunales los que se han ocupado de dar solución a este problema, señalando, conforme a la Teoría general de la responsabilidad administrativa⁷, que en estos casos debe

Administración— está introduciendo una actuación propia que rompe la exclusividad del nexo causal, por lo que no cabe arrostrar las consecuencias de la decisión y hacer frente a los gastos de aval, cuyo devengo no es imputable a la Administración» (Vid. *Selección de Dictámenes de la Dirección General de lo Contencioso del Estado*, 1992, núm. 44, pág. 522).

⁵ Lógicamente, si la impugnación se desestima no son indemnizables los gastos de aval (Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de septiembre de 1992 (Rep. Aranz. 1992, núm. 7061).

⁶ No obstante, el párrafo 5, del art 81 de la Ley General Tributaria, tal y como queda tras su modificación por la Ley 25/1995, ante la improcedencia de las sanciones (claro elemento de la deuda tributaria) reconoce que «*La Administración tributaria procederá a desembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas cuando éstas fueran improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza*».

⁷ La responsabilidad patrimonial de la Administración, recogida en el art. 139 de la LRJAPPAC —del que son antecedentes inmediatos el art. 40 de la LRJAE y el art

restablecerse la situación patrimonial del particular⁸ procediéndose a indemnizar los daños y perjuicios que causa el funcionamiento anormal de los servicios públicos y que se corresponden con los costes generados por la caución prestada⁹.

106 de la CE— ha sido objeto de una reiterada y uniforme doctrina jurisprudencial (Vid. vr. gr. Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1991 (Rep. Aranz. 1991, núm. 2406); a este tenor, para apreciar la responsabilidad de la Administración pública se exige la concurrencia de tres requisitos:

- 1) Que los bienes o derechos del particular sean objeto de un daño o perjuicio consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos;
- 2) que ese daño sea evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas, y que el perjudicado no tenga obligación de soportarlo;
- 3) que exista directa relación de causalidad entre uno y otro, no interferida por causa de fuerza mayor o actos imputables al propio interesado o a un tercero.

Estos tres requisitos se reproducen sin excepción en el marco de nuestro sector normativo de forma que para que pueda apreciarse la responsabilidad de la Administración tributaria deben concurrir necesariamente estas mismas tres circunstancias.

⁸ Nuestro Tribunal Constitucional, en su Sentencia 32/1982 de 7 de junio de 1982, señala a este tenor que el derecho a la tutela judicial efectiva «no agota su contenido en la exigencia de que el interesado tenga acceso a los Tribunales de Justicia, pueda ante ellos manifestar y defender su posición jurídica en igualdad con las otras partes y goce de la libertad de aportar todas aquellas pruebas que procesalmente fueren oportunas y admisibles, ni se limita a garantizar la obtención de una resolución de fondo fundada en derecho, sea o no favorable a la pretensión formulada, si concurren todos los requisitos procesales para ello. Exige también que el fallo judicial se cumpla y que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido; lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de derechos que ellas comportan en favor de alguna de las partes, en meras declaraciones de intenciones». Vid. Fundamento Jurídico Segundo. (*Jurisprudencia Constitucional*, Tomo III, 1982, pág. 404).

⁹ Aunque el TEAC defiende la tesis contraria, manteniendo, en opinión de CHECA GONZALEZ, C.: «una posición numantina absurdamente restrictiva[...] empañando la avanzada y acertada labor en otros ámbitos litigiosos» («La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de liquidación tributaria: algunas cuestiones», *Impuestos*, núm. 21, 1994, pág. 19).

No obstante, la regla general es que nuestros Tribunales consideren que la existencia de una resolución condenatoria para la Administración y favorable para el administrado conlleva la indemnización de todos aquellos costes que hayan generado en éste último la constitución de las consiguientes garantías, por lo que, como señala F. CERVERA TORREJON «hoy día puede considerarse éste un punto definitivamente ganado a favor del contribuyente» CERVERA TORREJON, F.: «La suspensión de los actos administrativos en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas», *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, núm. 1, 1995, pág. 52., y en la misma línea, DELGADO GONZALEZ, A.F.: «La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria» *Carta Tributaria (monografías)*, núm. 194, 1994, pág. 7.

A estos efectos, señala el Tribunal Supremo¹⁰ que «*el nexa 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 rendimiento de los valores públicos, o el costo del aval o la fianza bancaria*»¹¹; conforme a ello, se considera que la constitución y mantenimiento de la caución mientras dura la suspensión, lejos de ser un acto voluntario y libre del sujeto pasivo, resulta una actuación obligada para evitar la ejecutividad de la deuda tributaria.

Los daños y perjuicios que se irrogan al particular se fijan, como no podría ser de otra forma, en «*el importe exacto de las cantidades pagadas por el sujeto pasivo a la Entidad fiadora en razón del aval*», pues la responsabilidad de la Administración pública exige la reparación integral del daño causado al administrado¹², sin que resulten admisibles ningún tipo de límites¹³

¹⁰ Vid. Fundamento de Derecho Primero, de la Sentencia comentada.

¹¹ El pronunciamiento del Tribunal Supremo alude a las formas de garantía admisibles en los casos de suspensión contenidas en el art 81.4. del RPREA de 1981 (depósito de dinero en efectivo o en valores públicos, constitución de aval o fianza bancaria).

La mayoría de los pronunciamientos jurisprudenciales giran en torno a la necesidad de resarcir los costes derivados de la utilización del aval, aunque, como ha reconocido el propio Tribunal Supremo, en su sentencia **de 21 de marzo de 1991**, «*tampoco tiene relevancia a estos efectos la fórmula de garantía elegida*» (Rep. Aranz. 1991, núm. 2404); así lo evidencia la propia sentencia que venimos comentando, señalando que resultan igualmente indemnizables los gastos derivados de otro tipo de cauciones (Vr. gr. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid **de 28 de abril de 1994** (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994, núm. 484).

Lo anterior resulta extensible a aquellas garantías que puede prestar el sujeto, a partir de los arts. 75 y ss., del nuevo Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-administrativas (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo).

¹² Como ha manifestado el propio Consejo de Estado en su Dictamen de **15 de diciembre de 1988** «*el principio general de indemnidad consagrado en nuestro ordenamiento, supone restituir al particular de toda lesión patrimonial sufrida cuando ésta sea consecuencia directa del funcionamiento normal o anormal de la Administración, en una cuantía tal que se restablezca en su integridad su situación patrimonial en idénticos términos a los que ésta se encontraba antes de producirse el evento lesivo*» (Cfr. *Impuestos*, II/ 1989, pág. 902).

¹³ En contra, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Sentencia **de 19 de julio de 1993** se pronuncia por la indemnización de los gastos de aval siempre que su coste «*no sea superior al interés legalmente exigido generado por las deudas*

que, por otro lado, la propia regulación normativa no contempla¹⁴.

Avanzando en esta línea interpretativa, consideramos que la indemnización que proceda en este tipo de casos ha de cubrir todos los costes –entendidos en el sentido más amplio posible– que se hayan generado para el particular como consecuencia de un mal funcionamiento de los servicios públicos que éste último no tiene obligación de soportar.

Ello supone añadir a los que resultan de constituir y mantener la caución propiamente dichos –que son los que contemplan nuestros Tribunales y, en particular, los mencionados en la sentencia que comentamos– cualquier otro tipo de gastos en los que incurra el administrado con objeto de paralizar la ejecutividad de un acto de la Administración tributaria que se demuestra, desde un principio, improcedente (de representación, peritos...) ¹⁵.

El único límite a este respecto lo constituyen los requisitos que, a tenor del art 139.2 de la LRJAPPAC, deben cumplirse para que los perjuicios resulten indemnizables: que sean «*efectivos y evaluables económicamente*» y que puedan probarse por parte del sujeto perjudicado ¹⁶.

Sentado lo anterior, centramos nuestra atención en las costas procesales, cuya finalidad, como ya han señalado MAZEAUD H. y L. y TUNC, A., «*consiste en reparar, en cierta medida, el*

tributarias si éstas fueran pagadas en su momento a la Administración, estableciéndose tal límite por la razón de que no debe ser más gravosa para la Administración la suspensión de la ejecución de la actuación recurrida que el inmediato cumplimiento de sus exigencias» (*Jurisprudencia Tributaria*, 1993, núm. 962).

¹⁴ El art. 139 LRJAPPAC, aplicable al caso, señala que el particular tiene derecho a ser indemnizado de «*toda lesión*».

¹⁵ En esta línea ya se han pronunciado IBAÑEZ GARCIA, I.: «La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas» en *Actualidad Tributaria*, núm. 18, 1992, págs. 410 y 413 y ss. y MARTIN FERNANDEZ, F.J.: *Suspensión del acto tributario, garantías e indemnización del contribuyente*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 24.

Asimismo, en idéntico sentido podría citarse la Resolución del TEAC de 13 de mayo de 1993 al reconocer en un supuesto de ingresos indebidos, la procedencia de abonar los gastos de almacenamiento (*Jurisprudencia Tributaria*, 1993, núm. 937).

¹⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de mayo de 1992 (Cat. 4402).

*perjuicio causado por el proceso»*¹⁷; a nuestro juicio, el pago de las costas simboliza claramente la asunción por la parte perdedora de las consecuencias de su comportamiento.

Pues bien, en la sentencia que venimos aludiendo las costas procesales se imponen a la Administración tributaria obligando a ésta última a abonar al administrado no solo los daños y perjuicios que derivan de la constitución y mantenimiento del aval sino también todos aquellos gastos que se derivan del propio proceso.

No obstante, lo verdaderamente destacable es que frente a la tendencia tradicional de nuestra jurisprudencia de requerir la mala fe o la temeridad¹⁸ de la Administración para declarar la procedencia de que ésta última cubra, además de los gastos del aval, las costas procesales¹⁹, la Sentencia del Tribunal Supremo que nos ocupa, rompe esta tendencia²⁰, condenando a la Administra-

¹⁷ Cfr. *Tratado teórico y práctico de la responsabilidad civil delictual y contractual*, Tomo III, Vol I, cit, pág. 662.

¹⁸ A tenor del art. 131 de LJCA, para que la Administración sea condenada en costas deben concurrir dos requisitos: que actúe como recurrente o litigante y que obre con mala fe o temeridad.

Respecto al primero de ellos, ha venido considerándose, para enervar la correspondiente responsabilidad de la Administración, que no es parte activa en el proceso cuando «*limita su actuación procesal a un papel puramente defensivo del acto o sentencia recurridos[...] limitándose al mantenimiento de la resolución recurrida*». Vid. Sentencia del Tribunal Supremo **de 15 de febrero de 1979** (Rep. Aranz. 1979, núm. 909).

Con relación al segundo, aún cuando la temeridad o mala fe puede darse cualquiera que sea la parte litigante existe un trato discriminatorio a favor del Estado» pues se sobreentiende por parte de nuestros Tribunales que la Administración no puede incurrir en este defecto cuando se limita «*por ministerio de la Ley a defender la ordenación impugnada*». Vid. Sentencia del Tribunal Supremo **de 13 de junio de 1988** (Rep. Aranz. 1988, núm. 4618).

¹⁹ Vid. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid **de 14 de julio de 1992** (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992, núm. 214) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña **de 4 de marzo de 1994** (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994, núm. 208).

Si no concurren temeridad o mala fe los Tribunales no estiman la procedencia de la condena al pago de las mismas por la Administración (Cfr. Vr. gr. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia **de 14 de marzo de 1994** (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994, núm. 226) o del Sentencias 826/1994 y 836/1994 del Tribunal Superior de Justicia Madrid **de 14 de julio de 1994** (*Jurisprudencia Tributaria*, 1994, núms. 952 y 954 respectivamente) o la más reciente del Tribunal Superior de Justicia de Canarias **de 11 de enero de 1995** (*Jurisprudencia Tributaria*, marzo 1995, núm.44).

²⁰ Sobre la quiebra de la teoría tradicional y la apertura de nuestros Tribunales a reconocer la condena en costas con carácter genérico remitimos a MICHAVILA, J.M.

ción tributaria al pago de las costas procesales sin ningún tipo de exigencias²¹.

Desde nuestro punto de vista, en tanto que la asunción de las preceptivas costas procesales es una consecuencia más reconocimiento de la responsabilidad de la Administración tributaria²² en este tipo de supuestos, la solución adoptada por nuestro más alto Tribunal es del todo coherente, contribuyendo a eliminar una posición privilegiada de la Hacienda Pública²³ en sus controversias con los particulares que encaja mal con los postulados del Estado de Derecho²⁴.

y BARRILERO YARNOZ, J: «La condena en costas a la Administración: revisión de los criterios tradicionales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 68, 1990, págs. 618 y ss, y a PEDROSA CUIÑAS, F.J.: «La condena en costas de la Hacienda pública», *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1992, pág. 204 y ss.

²¹ En lo que sería una condena en costas como consecuencia de la aplicación del criterio objetivo del vencimiento, lo cual, aunque deseable, suscita la crítica de algunos autores que entienden que «llevado a un sistema contencioso en el que la Administración mantiene múltiples privilegios, tendría, en primer lugar, un efecto desincentivador del acceso a la tutela judicial y, en segundo término, supondría agravar todavía con mayor onerosidad la difícil carga del ciudadano que accede a la justicia frente a la Administración» (Vid. MICHAVILA NÚÑEZ, J.M. y BARRILERO YARNOZ, J: «La condena en costas a la Administración: revisión de los criterios tradicionales», ob., cit., págs. 618 y ss).

²² La evidente relación de la condena en costas con el instituto de la responsabilidad hace que, para MANFREDONIA, C., devenga «inderogable, introducir en el proceso tributario... el principio de la condena en costas de la parte perdedora, ya sea el contribuyente, ya la Administración financiera» (Cfr. «Responsabilizzazione dell'Amministrazione finanziaria attraverso la condanna alle spese di lite», *Bollettino Tributario*, 3/1984, pág. 319).

²³ Afirma TINO, G., que la reforma de la Administración financiera, su modernización, comporta «la progresiva equiparación o al menos la atemperación de los intereses —sin considerarlos por más tiempo como ideológicamente contrapuestos— entre el ciudadano-contribuyente y la Administración financiera desde la óptica del aumento de una cada vez más arraigada <<cultura fiscal>>» («Potere di autotutela propria e <<impropria>>», ob., cit., pág. 617).

²⁴ Y es que, como señala nuestro Tribunal Constitucional en Sentencia de 2 de noviembre de 1989, «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente» (*Jurisprudencia Constitucional*, Tomo XXV, 1989, pág. 373).