

**REEMBOLSO DE LAS GARANTÍAS APORTADAS PARA SUSPENDER
LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS**

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONTENIDO
- III. REEMBOLSO DE OTROS GASTOS
- IV. EPÍLOGO

I. INTRODUCCIÓN

El art. 3, c) de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes reconoce el derecho a ser reembolsado del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Ese artículo es desarrollado por el 12 del propio texto legal.

El Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes establecía que la Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste del aval aportado para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiriera firmeza¹. En el trámite parlamentario se ha producido una modificación importante, consistente en sustituir la referencia a los avales por una expresión más amplia, las garantías, lo cual quiere decir que el reembolso procederá tanto si la suspensión se ha obtenido tras prestar aval como si se han prestado otras garantías. Esta posibilidad ya había sido avanzada por la jurisprudencia, así, por ejemplo, S.S.T.S. de 21 de marzo de 1991 y de 18 de enero de 1995, S.T.S.J. de Madrid de 28 de abril de 1994 y también por el Consejo de Estado, en particular en el *Dictamen* n.º 2607/96, sección 5.ª, 10-10-96, se ha manifestado favorable a resarcir del daño derivado de las cantidades inmovilizadas en la Caja General de Depósitos. El vigente reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, en especial, sus arts. 75,6 y 110.4, avala, hoy en día, esa conclusión.

II. CONTENIDO

La Instrucción n.º 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26

¹ La enmienda n.º 47 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso (y la n.º 68 del mismo Grupo en el Senado) pretendía que en los supuestos en que, en una determinada instancia, se produjese una estimación parcial de las pretensiones del contribuyente se procediera en el plazo máximo de seis meses a la devolución de la parte proporcional de los costes de las garantías aun cuando no hubiera recaído sentencia o resolución administrativa firme, por no haber finalizado la vía jurisdiccional correspondiente, con el argumento de que resulta completamente lógico que el contribuyente tenga derecho a percibir de forma anticipada los costes soportados aun cuando no haya recaído sentencia o resolución administrativa firme, lo que le permitiría continuar recurriendo el resto de la liquidación. Tampoco era partidario V. Fenellós Puigcerver de esperar a que la improcedencia del acto sea «firme» para ejercer el derecho de reembolso en *El Estatuto del Contribuyente*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, págs. 166-170.

de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dispone que el derecho al reembolso de los costes de garantías distintas de los avales comprenderá los siguientes: gastos derivados de la intervención de fedatario público, gastos registrales, impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de la cancelación, gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere el art. 76.5 del Real Decreto 391/996, que aprueba el Reglamento en las reclamaciones económico-administrativas.

Nótese que el derecho al reembolso se produce desde el momento en que se declara improcedente la exigencia de cualquiera de los componentes de la deuda tributaria, y no sólo de las sanciones. Por fin se reconoce, expresamente, una solución que implícitamente ya estaba prevista, según la S.T.S. de 1 de octubre de 1997, pues si el art. 81.5 del la Ley General Tributaria se refería sólo a las sanciones, ello era «porque con técnica legislativa no muy perfecta, se ha incluido el precepto en el artículo dedicado a regular las sanciones tributarias, pero de él se infiere, aunque no lo diga expresamente la Ley 25/1995... que igual conducta debe seguir la Administración tributaria respecto de los avales prestados como garantía del resto de los elementos que componen la deuda tributaria... pues la ratio decidendi es la misma, en la medida que se fundamenta en la responsabilidad de la Administración, cuyas normas vigentes en la fecha de la promulgación de la Ley 25/1995 (art. 106.2 de la Constitución Española y artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo Común) no distinguen en absoluto sobre los distintos orígenes causales del daño experimentado por los administrados».

Por lo demás, también se prevé el reembolso cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, si bien se establece que en esta ocasión alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías aportadas. También en esta ocasión el trámite parlamentario ha servido para mejorar el Proyecto de Ley, dado que en un principio no estaba previsto que la declaración de improcedencia parcial diera lugar al resarcimiento del coste de las garantías prestadas. Lo dispuesto ahora en la Ley está en consonancia con las últimas sentencias (antes no era así, por ejemplo, la S.T.S. de 5 de mayo de 1995 deniega el derecho a la indemnización por el coste del aval porque la estimación de la pretensión del recurrente fue muy limitada). El Consejo de Estado también se muestra ya favorable a esta idea, así, a título de ejemplo, el *Dictamen* n.º 263/95, sección 5.ª, de 28 de septiembre de 1995, tras recordar que en anteriores dictámenes había exigido que las actuaciones administrativas resultaran en su conjunto contrarias a derecho, añade que dicho criterio no puede mantenerse a partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación de la Ley General Tributaria, de manera que aunque las pretensiones de los reclamantes no se estimaron plenamente, como quiera que las sanciones impuestas se consideraron improcedentes por sentencia firme, es conforme a derecho reembolsar el coste

de los avales. En el mismo sentido, el *Dictamen* n.º 3585/96, sección 5.ª, de 31 de octubre de 1996, y por idénticas razones, que declara que el importe del coste del aval que finalmente deberá devolverse será proporcional al importe de la sanción anulada. La misma idea preside el *Dictamen* n.º 81/96, sección 5ª, 13-06-96 en la medida en que considera que una determinada empresa «tiene el deber jurídico de soportar el pago de los avales que le han permitido suspender la ejecutoriedad de las liquidaciones practicadas por Impuesto de Sociedades, en la misma proporción en que sus pretensiones no han sido estimadas. Y en cambio no está obligada a soportar dicho pago, en la parte en que sus pretensiones sí han sido estimadas».

No sin esfuerzo, en el seno de la jurisprudencia se había abierto paso definitivamente la tesis de que la estimación total del recurso lleva aparejado el reembolso de los costes de las garantías, particularmente, de los gastos de aval. Así, la S.T.S. de 26 de enero de 1996, «siendo así que la parte recurrente ha tenido que efectuar durante la tramitación de las actuaciones una serie de gastos y desembolsos originados por la constitución y mantenimiento del aval que preceptivamente tuvo que prestar para evitar la ejecución de la liquidación impugnada, resulta obvia la necesidad de que la Administración deba indemnizar los daños y perjuicios determinados por dichos costes financieros (sin necesidad de acudir a un nuevo proceso por aplicación del art. 42 en relación con el art. 84.c) de la L.J.C.A.) y también la S.T.S. de 30 de abril de 1997, «de no responder las Corporaciones, en los casos como el presente, de la indemnización que ahora se analiza, se provocaría, en la práctica, una clara indefensión de hecho de los administrados, al verse obligados, la mayor parte de las veces, a desistir del planteamiento o seguimiento de sus recursos, en cuanto, en el mejor de los casos, siempre la merma en su patrimonio, por los gastos aquí cuestionados, sería superior que el hacer efectivas las liquidaciones ilegales practicadas (dando lugar a un injustificado enriquecimiento injusto de la Corporación exaccionante)». Es importante significar 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 hubiera lugar a ello, por el daño sufrido; lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de derechos que ellas comportan a favor de alguna de las partes, en meras declaraciones de intenciones» (S.T.C. 32/1982, de 7 de junio de 1982)². El reembolso de los cos-

² J. I. Moreno Fernández, «La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos», en la obra colectiva *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996 y también M. Caamaño Anido, «La suspensión de la ejecutoriedad

tes en el caso de estimación parcial se ha abierto paso con mayor dificultad todavía.

En realidad, ya no se requiere que la actuación administrativa sea total o parcialmente incorrecta, a diferencia de lo que ocurría hasta ahora, como resume la S.A.N. de 10 de junio de 1997, «el abono de los gastos de formalización de garantías sólo procede cuando existe una estimación (total o parcial) de la pretensión de la actora, según criterio seguido por el Tribunal Supremo –S.S.T.S. de 2 de febrero de 1988, 3 de febrero 1989, 3 de abril y 13 de octubre 1990, 10 de diciembre de 1991, 23 de mayo y 16 de julio de 1994, 18 de enero, 21 de febrero, 25 de marzo y 5 de mayo de 1995, habida cuenta que la estimación de un recurso debe llevar implícito, además, el abono, a cargo del Tesoro, de los gastos desembolsados para obtener y mantener la garantía formalizada por la recurrente para obtener la suspensión de la ejecución del acto liquidatorio (sin necesidad de acudir a un nuevo proceso), por aplicación de lo dispuesto en el art. 42, en relación con el 84, c) de la Ley de esta jurisdicción, ya que esa condena no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de una situación jurídica individualizada, toda vez que el sujeto pasivo no tiene por qué soportar los gastos derivados de una actuación irregular de la Administración. Ahora bien, cuando procede desestimar la pretensión de la actora, o incluso en un supuesto como el presente, de estimación parcial, pero no por un incorrecto actuar administrativo, sino por una causa sobrevenida que ha modificado (en beneficio de la actora) uno de los elementos de la liquidación tributaria girada (las sanciones), es evidente que no cabe restitución alguna, dada la adecuación a derecho de la actuación administrativa». Esta sentencia estaba en línea con la Doctrina del Consejo de Estado, así, por ejemplo, en el *Dictamen* n.º 2594/95, sección 5.ª, de 30 de noviembre de 1995, referido a los efectos de la suscripción de Deuda Pública Especial prevista en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, sostiene que la reducción, mediante esta Deuda Pública Especial, de rentas o patrimonios no declarados puestos de manifiesto por la Inspección no elimina ni desvirtúa el hecho mismo de la no declaración por el contribuyente, como hecho relevante para enjuiciar su conducta en el seno de un expediente –como es el presente– de reclamación de responsabilidad patrimonial frente al Estado. Los efectos de la Deuda Pública Especial protegen ciertamente al contribuyente, en la forma dicha, de una exigencia de la Administración Tributaria frente a él por intereses o sanciones, pero en modo alguno legitiman a ese contribuyente para esquivar la carga general que supone la ejecutividad de los actos de liquidación tributaria que hayan tenido en su origen una falta de declaración, por su parte, de rentas o patrimonios, sacados a la luz en virtud de la actividad inspectora», lo cual le lleva a concluir que los recurrentes tenían el deber jurídico de sopor-

del acto administrativo y el coste de la garantía prestada», *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 24, 1993, pág. 17.

tar los efectos de la ejecutividad de las liquidaciones originariamente giradas en virtud de la actividad inspectora y, por ende, de soportar los gastos de aval prestado. El Consejo de Estado ha aplicado la misma doctrina en los casos en los que se debatía si procedía o no resarcir por los daños y perjuicios sufridos por los contribuyentes como consecuencia de haber concertado un aval bancario para suspender la ejecución de la deuda tributaria correspondiente a las sanciones impuestas, posteriormente condonadas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 89.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985, puesto que el hecho de que se acordase la condonación de las sanciones impuestas no destruía la licitud de la actuación administrativa realizada: «efectivamente, las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos (y, en concreto, las relativas a la imposición de sanciones) se ajustaron a la normativa aplicable en el momento de su realización y esta circunstancia no se ve alterada por el hecho de que posteriormente se hayan condonado las referidas sanciones. Puede, así, afirmarse que no existe una actuación antijurídica de la Administración de la que se derive el supuesto daño alegado por la sociedad reclamante y que, por tanto, es dicha sociedad la que debe asumir el coste financiero de su actuación».

El hecho de que en los supuestos de declaración parcialmente improcedente sólo deben reembolsarse los costes que proporcionalmente correspondan es una solución que, de todas formas, no está exenta de críticas, ya que «supone desconocer que en caso de estimación del recurso, aunque sea parcial, hay que dictar una nueva liquidación, por lo que el ingreso derivado de la liquidación anterior ha de calificarse como indebido en su totalidad, sin que tenga sentido alguno ni exigir intereses por el tiempo que medie entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, ni —con mayor razón si cabe— negar al contribuyente el resarcimiento de los costes que haya acarreado la suspensión de la primera liquidación»³.

III. REEMBOLSO DE OTROS GASTOS

No se ha previsto en la Ley 1/1998 de 26 de febrero que la estimación del recurso entrañe también la devolución de otros gastos, tales como los de asesoría fiscal y jurídica y los periciales. Lo cierto es que no faltaron enmiendas en ese sentido. Así, la n.º 47 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso proponía que también se reembolsara, previa acreditación de su importe, los gastos derivados de la actuación de los profesionales necesarios para la defensa de los intereses. La enmienda no fue aceptada. En el Senado el mismo Grupo Parla-

³ R. Falcón y Tella, «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (II): especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y a la indemnización de los costes del aval», *Quincena Fiscal*, n.º 7, 1998, pág. 8-10. En el mismo sentido, F. Pera Verdaguer, «Breves reflexiones sobre la Ley 1/1998», *La Ley*, n.º 4659, 28 de octubre de 1998. Cfr. también S.T.S. de 9 de octubre de 1996.

mentario presentó una enmienda, la n.º 68, bastante más ambigua, cuyo tenor es el que sigue: «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria en cuanto ésta sea anulada por resolución judicial o administrativa. Esta medida se extenderá a los gastos incurridos en la prestación o no de garantías distintas de las anteriores, así como a los derivados, en su caso, de las medidas cautelares adoptadas o de la ejecución del acto recurrido. Todo ello sin perjuicio de las otras exigencias de responsabilidad de la Administración o de sus funcionarios que sean procedentes conforme a las disposiciones generales del Derecho administrativo». Lo positivo de esta enmienda es su carácter didáctico, en la medida en que recuerda que existen otros supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria distintos de los previstos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Aunque esta segunda enmienda tampoco se ha aceptado, del propio art. 12 de la Ley, tal como finalmente ha quedado redactado, se desprende que también será posible obtener el reembolso de tales gastos, si bien no automáticamente⁴, es decir, no basta que se estime el recurso, es preciso examinar, caso por caso, si concurren los requisitos previstos en la legislación vigente, particularmente, en los arts. 139 y siguiente de la Ley Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común y en el Real Decreto que los desarrolla. En efecto, mientras que el art. 12 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes constituye una medida singular que permite obtener el reembolso de las garantías aportadas para obtener la suspensión, que es distinta propiamente hablando de la responsabilidad patrimonial, el derecho del contribuyente –y la correlativa obligación de la Administración– a ser reembolsado de costes tales, como los de asesoría fiscal y jurídica, y periciales, necesariamente debe ser reconducido al marco regulador de la responsabilidad patrimonial de la Administración en sentido estricto.

En este sentido, es útil traer a colación el Dictamen del Consejo de Estado de 6 de abril de 1989, n.º 52.900, sección 7.^a, pues deniega la petición de reembolso de honorarios profesionales con los argumentos siguientes: «si se acude, por invocación formalmente admisible, a la supletoriedad de las leyes procesales, en materia de costas, la intervención del profesional ha de ser preceptiva, lo que claramente no concurre en el supuesto presente. Y si se pretende acudir mas que a tal criterio de inmediata y sencilla aplicación, al más amplio y no coincidente en la razonable necesidad de asesoramiento, del que no era dable prescindir, no se hallan elementos de juicio bastantes para afirmar de modo ade-

⁴ No existe unanimidad en el ámbito doctrinal acerca de la oportunidad de establecer el reembolso generalizado de tales gastos, así, C. Checa González, *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 266, María Teresa Mata Sierra, *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 112, I. Ibáñez García, «Notas y referencias sobre el «Estatuto del Contribuyente», *Estudios Financieros*, n.º 176, 1997, pág. 28 se muestran a favor, y parece que también C. Banacloche Palao, «Indemnización por gastos de aval», *Impuestos*, n.º 22, 1995, pág. 97, en cambio, V. Fenellós Puigcerver, «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)», *Impuestos*, 12, 1997, pág. 82 se pronuncia en contra.

cuando una inexcusable intervención asesora». La S.T.S.J. de Valencia de 15 de julio de 1997 también vincula el resarcimiento de los gastos de abogado y procurador con las costas, y, por consiguiente, excluye que sea vía responsabilidad patrimonial como deba solventarse esa cuestión. En cambio, el *Dictamen* n.º 2414/96, sección 5.ª, de 17-10-96 del Consejo de Estado sí admite la petición de resarcimiento de los gastos soportados en concepto de honorarios profesionales, pues si bien reconoce que en casos de responsabilidad patrimonial del Estado no se suele incluir, salvo condena en costas, el importe de los honorarios de abogado, cuando éstos no son preceptivos, puesto que se viene entendiendo que esos honorarios resultan ser carga normal que debe asumir el propio reclamante cuando decide, aunque la intervención letrada no sea obligatoria, ser defendido por abogado, no deja pasar la oportunidad de subrayar que este criterio debe considerarse justificado «en todos los casos en que la responsabilidad reclamada se genera en el seno de una relación normal o habitual con los poderes públicos, conocida de antemano o al menos previsible, por tener algún punto de conexión real la acción de la Administración con el propio administrado», de modo que cuando esas requisitos no se cumplen⁵ y el recurso al consejo y dirección letrada –aunque no preceptivo– es una consecuencia prudente y atemperada a lo imprevisible, insólito e injustificado del proceder administrativo, resulta procedente acceder al reembolso de los honorarios del abogado, cuando, además, su cuantía es razonable a la vista del número de recursos administrativos interpuestos. En la misma línea el *Dictamen* n.º 1295/94, sección 3.ª, 17 de noviembre de 1994, para el que de lo que se trata es de determinar si tales gastos de asesoramiento pueden incluirse en la clásica categoría conceptual de los «gastos necesarios», contrapuesta a la figura de los «gastos útiles», y, en ese sentido, asevera, deben especialmente tomarse en consideración la indole de los daños en cuestión, «la cualificación profesional del lesionado, el tipo de iniciativas que debieron desarrollarse para conseguir el esclarecimiento de los hechos, las actividades desarrolladas por los asesores jurídicos y la cuantificación de los sus honorarios».

No desconocemos que, por regla general, los Dictámenes del Consejo de Estado (*Dictamen* n.º 2273/1994, sección 6.ª, de 26 de enero de 1995, *Dictamen* n.º 2635/94, sección 5.ª, de 2 de marzo de 1995, *Dictamen* n.º 1635/95, sección 5.ª, de 26 de octubre de 1995, *Dictamen* n.º 2.414/96, sección 5.ª, de 17-10-96 y *Dictamen* n.º 2.050/96, sección 5.ª, de 13-06-96), sostienen que no procede abonar los honorarios de abogado, ni otros gastos similares (los honorarios de peritos y de asesores fiscales), puesto que en la vía administrativa la dirección letrada no es obligatoria y si se solicita debe ser a cargo del que se sirve de ella. Pero de lo que no cabe ninguna duda es de que no debe excluirse de raíz esa

⁵ En el supuesto en cuestión el reclamante fue sancionado sin notificación previa por algo sucedido en un Bar que no era, ni fue nunca, de su propiedad y por una acción (instalación de máquinas de juego) totalmente ajena a su actividad y por tanto imprevisible para él. Y no sólo se le sancionó sino que, aun después de recurrir, se le retuvieron –siempre por manifiesto error– las cantidades a cuya devolución tenía derecho por el I.R.P.F. de 1983.

posibilidad. En ese sentido, conviene recordar de la mano del Tribunal Supremo, en particular por ejemplo de la S.T.S. de 13 de mayo de 1989, que la responsabilidad directa y objetiva de la Administración culmina, como pieza fundamental de todo Estado de derecho, en el art. 106.2 de la Constitución, al establecer que los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes o derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, y que se apoya fundamentalmente en los siguientes pilares: a) la legislación ha estatuido una cobertura patrimonial de toda clase de daños que los administrados sufran en sus bienes a consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, fórmula que abarca la total actividad administrativa; b) servicio público viene a ser sinónimo de actividad administrativa y para su calificación hay que atender, más que a una tipificación especial de alguna de las formas en que suelen presentarse, al conjunto que abarca todo el tráfico ordinario de la Administración; c) de ahí que siempre que se produzca un daño en el patrimonio de un particular sin que éste venga obligado a soportarlo en virtud de disposición legal o vínculo jurídico, hay que entender que se origina la obligación de resarcir por parte de la administración, si se cumplen los requisitos exigibles para ello, ya que al operar el daño o el perjuicio como meros hechos jurídicos, es totalmente irrelevante para la imputación de los mismos a la Administración que ésta haya obrado en el estricto ejercicio de una potestad administrativa, o, en forma de mera actividad material o en omisión de una obligación legal; d) los requisitos exigibles son los siguientes: primero, la efectiva realidad de un daño material, individualizado y económicamente valuable; segundo, que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una relación directa y exclusiva e inmediata de causa a efecto, cualquiera que sea su origen (reglamento, acto administrativo legal o ilegal, simple actuación material o mera omisión); tercero, que no se haya producido por fuerza mayor y que no haya caducado el derecho a reclamar por el transcurso del tiempo que fija la Ley.

En ese sentido, y pese a todo, ya hemos comprobado que en alguna ocasión el Consejo de Estado ha dictaminado en favor del reembolso de los honorarios de los profesionales (abogados, asesores, peritos, etc.), es más tenemos noticia de algún pronunciamiento jurisprudencial de idéntico tenor, nos referimos a la S.A.N. de 16 de diciembre de 1996, cuya argumentación es la que sigue: «En cuanto a los honorarios del letrado que dirigió el recurso que culminó en la anulación del acta de inspección modelo A02, relativa al I.S., donde se imponía una sanción a la actora de 19.217.155 pesetas. Si bien es cierto que la asistencia profesional no es imperativa a tenor de lo dispuesto en el art. 35 R.P.R.E.A., este Tribunal ha de aplicar las leyes teniendo en cuenta la realidad; es decir, que de hecho tal asistencia es imperativa una vez comprobada la complejidad de los procedimientos impugnatorios y la especialización de los funcionarios y órganos administrativos ante quienes han de desarrollarse tales procedimientos. La Sala

considera que la actora, sin asistencia letrada, no hubiera alcanzado el resultado indicado más arriba, la anulación de una sanción contraria a derecho». Este pronunciamiento es excepcional. Los pronunciamientos de signo negativo constituyen la regla general, baste con reseñar aquí la S.T.S.J. de Cantabria de 9 de mayo de 1997, que rechaza reparar el sacrificio económico en que se ha incurrido como consecuencia de la ayuda prestada por un asesor jurídico en el marco de una reclamación económico-administrativa vía responsabilidad patrimonial, puesto que la actuación profesional no era requerida por las normas procedimentales aplicables, además, tampoco se manifestó externamente a las actuaciones promovidas por la actora, dado que ésta intervino en su propio nombre y representación, relegando el invocado asesoramiento a un plano meramente privado o interno. Esclarecedora es también la S.A.N. de 24 de marzo de 1997, en la medida en que aborda una reclamación de honorarios en un supuesto en que el contribuyente, que es letrado, se defendió a sí mismo: «El daño en cuestión considera esta Sala no reúne los requisitos indicados: no es efectivo, ni evaluable económicamente, y desde luego no puede tomarse en cuenta que el pretendido lucro cesante deba ser abonado por la Administración. A estos efectos, por mucho que en la normativa del I.R.P.F. y del I.V.A. se regule el autoconsumo, no está previsto como tal la prestación de servicios a uno mismo como pretende el recurrente al sostener que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones económico-administrativas (conclusión a la que debe llegarse examinando cada supuesto concreto), por lo que se contrató a sí mismo».

IV. EPÍLOGO

No se sabe bien el juego que ha de dar la conducta previa del administrado. Ya se sabe que en materia de devolución del importe de las garantías, su conducta para nada se tiene en cuenta, lo cual, evidentemente, aleja a esta hipótesis de un verdadero supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración, en cambio, con respecto a los demás hipótesis, y en particular, en la que ahora nos ocupa, evidentemente la conducta del contribuyente es uno de los datos muy a tener en cuenta. Para ilustrar el problema bastará traer a colación los *Dictámenes* del Consejo de Estado n.º 805/1995, sección 2.ª, de 8 de noviembre de 1995 y n.º 688/96, sección 8.ª, de 11 de abril de 1996, y ello, porque, si bien es cierto que en ambos casos se accede a la petición de reembolso de los avales, en el entendimiento de que el particular no tiene por qué soportar los gastos derivados de una actuación irregular de la Administración consistente en girar una liquidación habiendo transcurrido el plazo de prescripción, en ambos se incorpora un voto particular en el que en resumidas cuentas se viene a decir que en los casos en que en el origen desencadenante de los hechos existe una patente y grave infracción del particular (en concreto no presentar la declaración correspondiente) aunque prescrita, no se produce una «lesión indemnizable» en los términos del art. 139 de la Ley 30/1994, de 30 de noviembre, en

otras palabras, «los efectos de la prescripción impeditivos y obstativos del ejercicio del derecho a liquidación por parte de la Administración Tributaria, en forma alguna tienen virtualidad convalidante o sanatorio respecto de la conducta infractora de quien pretende obtener después una indemnización de la Administración por una concatenación de hechos que tienen su causa inicial y primera en su propia infracción».

**LAS VARIACIONES PATRIMONIALES EN EL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES**

Por Dña. ROSA GALAPERO FLORES
*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*