

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**EL REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS
PRESTADAS PARA SUSPENDER LA EJECUCIÓN DE LAS
DEUDAS TRIBUTARIAS: COMENTARIOS AL REAL
DECRETO 136/2000, DE 4 DE FEBRERO**

Javier Martín Fernández

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universal Complutense.
Abogado. Miembro de la AEDAF*

INTRODUCCIÓN

1. INTRODUCCIÓN.

**2. EL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS: EL
ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS
CONTRIBUYENTES.**

2.1. Planteamiento.

**3. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE
DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES: EL REAL DECRETO
136/2000, DE 4 DE FEBRERO.**

2.1 Garantías cuyos costes pueden ser objeto de reembolso.

2.2 Determinación del coste de las garantías prestadas.

2.3 Extensión temporal del coste de las garantías objeto de reembolso.

2.4 Procedimiento.

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN.

A través de la institución de la suspensión se evita que el reclamante tenga que hacer frente a los perjuicios causados por la ejecución del acto tributario¹. Cuando la resolución del recurso le es favorable surge el derecho a la indemnización de los costes que aquélla le ha originado y que, al igual que la medida cautelar, deriva del derecho a la tutela judicial efectiva, tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina².

El art. 106.2 de la Constitución reconoce el derecho de los particulares a ser indemnizados "por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos". La STS de 21 de marzo de 1991³ -a tenor de este precepto y de los arts. 40 de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957, que se corresponde con el actual art. 139.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC)⁴ y 121 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa-, requiere para que surja la responsabilidad patrimonial de la Administración⁵, la concurrencia de tres requisitos: "a) La efectiva realidad de un daño evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas⁶ que el particular no tenga obligación de soportar⁷; b) Que la lesión originada al particular reclamante en sus bienes o derechos sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos⁸, y c) Que la relación de causalidad entre los dos elementos anteriores no quiebre por causa de fuerza mayor o

¹ Nos remitimos a lo expuesto en **La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso**, Marcial Pons, Madrid, 1999.

² Cfr., además de los citados en otras notas, los trabajos de: BANACLOCHE PALAO, C.: Indemnización por gastos de aval", **Impuestos**, núm. 22, 1995, p.p. 95 y ss.; CAAMAÑO ANIDO, M.: "La suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo y el coste de la garantía prestada", **Jurisprudencia Tributaria**, II, 1993, p.p. 105 y ss.; CHECA GONZALEZ, C.: **Reclamaciones y recursos tributarios**, Aranzadi, Pamplona, 1997, p.p. 266 y ss.; HERRANZ DIAZ, : "La indemnización de los gastos de mantenimiento del aval", en **La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías**, Marcial Pons, Madrid, 1994, p.p. 193 y ss e IBAÑEZ GARCIA, A.: "La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas", **Actualidad Tributaria**, núm. 18, 1992, p.p. D-410 y ss.

³ Aranzadi, 2404.

⁴ "Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia de funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos".

⁵ Cfr., con carácter general sobre este tema, la monografía de MATA SIERRA, M.T.: **La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria**, Lex Nova, Valladolid, 1997 (en materia de suspensión, p.p. 95 y ss.).

⁶ Art. 139.2 de la LRJ-PAC.

⁷ Art. 139.3 de la LRJ-PAC.

⁸ Para la STS de 13 de junio de 1986 (Aranzadi, 3409), al "obligar al administrado a mantener todo un recurso, le ha producido unos gastos, disminuyendo su patrimonio en esa cuantía, gastos originados por el funcionamiento de un servicio público (sea éste normal o anormal) y es la Administración productora del error primero, ... quien debe de resarcir los perjuicios que originó con su error".

actos imputables al propio interesado o a un tercero"⁹. El nexo causal, se afirma en la STS de 18 de enero de 1995¹⁰, está representado "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)"¹¹ porque se halla constreñido a ello bajo el apercibimiento de que en otro caso se ejecutará forzosamente la deuda"¹².

La simple declaración de nulidad de un acto tributario no presupone ni genera, inexorablemente, un derecho a la indemnización. Esta surge, según las SSTs de 3 de abril y 13 de octubre de 1990 y 21 de marzo de 1991¹³, "de la existencia de un daño o lesión patrimonial sufrida por un particular como consecuencia del actuar de la Administración, ... si la lesión existe y por añadidura el acto o actuación resulta ilegal"¹⁴, la imputación del daño a la Administración puede resultar obligada, como sucede en el caso presente en el que la Fundación apelante está sufriendo hasta la cancelación del aval un perjuicio representado por la comisión bancaria, que no tenía ningún deber jurídico de soportar al dimanar de un funcionamiento anormal del Ayuntamiento que ha practicado una liquidación que era nula **ab initio**".

Según las SSTSJ de Castilla y León de 16 de abril y 19 de julio de 1993 y el AAN de 15 de junio del mismo año¹⁵, "debe accederse a esta petición de indemnización en

⁹ O lo que es lo mismo, la existencia de una actuación administrativa, un resultado dañoso y relación entre causa y efecto entre aquella y ésta. Por tanto, una vez estimadas las pretensiones del reclamante y partiendo de la existencia de un aval bancario, "existe un daño evaluable en dinero, aunque deba ser concretado en ejecución de sentencia, como es el gasto originado por la prestación y el mantenimiento del aval, el cual es consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos en relación de causa a efecto" (STSJ de Murcia de 15 de febrero de 1995. **Jurisprudencia Tributaria**, 137).

¹⁰ **Aranzadi**, 89. En parecidos términos las SSTs de 18 de marzo y 19 de julio de 1995; 9 de octubre de 1996 y 30 de abril de 1997 (**Aranzadi**, 2501, 6041, 7255 y 3475, respectivamente).

¹¹ En este sentido, la STSJ de Murcia de 28 de marzo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 310) considera que no se puede indemnizar por los gastos ocasionados por la suspensión, ya que la garantía se ha constituido "en beneficio exclusivo del sujeto pasivo".

¹² El TEAC mantiene una opinión contraria en sus resoluciones de 21 de julio y 9 de septiembre de 1993; 2 y 10 de marzo, 6 de abril y 22 de junio de 1994; 8 de mayo y 11 de septiembre de 1996 (**Jurisprudencia Tributaria**, 1265, 1333, 488, 521, 646, 1054, 641 y 1303, respectivamente).

¹³ **Aranzadi**, 2774, 8108 y 2404.

¹⁴ A juicio de la STSJ de Madrid de 3 de junio de 1993 y, en parecidos términos, la de 14 de julio de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 812 y 954), parece "evidente que la exigencia por la Administración de una garantía para acceder a la suspensión de la ejecución del acuerdo impugnado,

ha de comportar la correlativa indemnización cuando, como es el caso, se demuestra que la Administración no debió proceder a la ejecución del acto impugnado por ser ilegal".

¹⁵ **Quincena Fiscal**, núm. 18, 1993, **Jurisprudencia Tributaria**, 962 e **Impuestos** núm. 24, 1993, respectivamente.

E S T U D I O S

lo concerniente al coste del aval bancario que para obtener la suspensión de ejecución de liquidaciones recurridas hubo de prestarse. Por ello de tales gastos debe ser resarcido el actor por la Administración del Estado"¹⁶. "Es evidente -STSJ de Madrid de 22 de octubre de 1992¹⁷- que cuando la liquidación tributaria resulta improcedente, también ha sido improcedente el aval exigido. La Administración condenada deberá devolver su importe al particular, puesto que ella ha sido la causante de los mismos". Los daños se producen con cualquiera de las garantías aportadas, "pues si se hace en metálico y fondos públicos supone desviar una inversión rentable de otra que no lo es -la suspensión de la ejecutividad-, perdiéndose los rendimientos de la primera, y por otra parte, un autoaval no se concilia con la técnica de garantías a tercero, reservadas exclusivamente para las de carácter real"¹⁸.

2. EL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS: EL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

2.1 Planteamiento.

De todo lo expuesto resulta obvio -son palabras de la STS de 26 de enero de 1996¹⁹, que partiendo de la doctrina expuesta en pronunciamientos anteriores²⁰-, "siendo así que la parte recurrente ha tenido que efectuar durante la tramitación de las actuaciones, una serie de gastos de 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 costos financieros", sin que, para ello, deba acudir a un nuevo proceso.

Para la STS de 1 de octubre de 1997²¹, es "los contribuyentes están obligados jurídicamente al pago de los tributos, pero sólo en la medida que la Administración Tri-

¹⁶ Ahora bien, matiza el Tribunal en una interpretación de la que discrepamos, "siempre que éstos no sean superiores al interés legalmente exigible generado por las deudas 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 del acto o actos tributarios recurridos que el inmediato cumplimiento de éstos".

¹⁷ En términos similares las SSTSJ de Castilla-La Mancha, de 8 de marzo de 1993 (**Quincena Fiscal**, núm. 12, 1993); Cataluña, de 4 de marzo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 208); Madrid, de 19 de marzo, 28 de abril y 5 de mayo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 450, 484 y 556); Murcia, de 13 de mayo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 533) y Comunidad Valenciana de 3 de diciembre de 1992 (**Gaceta Fiscal**, núm. 109, 1993), 1 de diciembre de 1993 y 14 de marzo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 1600 y 226).

¹⁸ STSJ de Canarias de 24 de septiembre de 1993 (**Quincena Fiscal**, núm. 26, 1993).

¹⁹ **Aranzadi**, 527.

²⁰ STS de 3 de febrero de 1989, 3 de abril y 13 de octubre de 1990, 10 de diciembre de 1991, 16 de julio de 1994 y 21 de febrero de 1995 (**Aranzadi**, 847, 2774, 8108, 9418, 6592 y 1370, respectivamente).

²¹ **Aranzadi**, 7741. También las SSTS de 16 de junio y 2 de julio de 1997 (**Aranzadi**, 6181 y 5660).

butaria haya dictado los actos administrativos de liquidación con absoluto respeto al Ordenamiento Jurídico, por ello ... 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, cualquiera que sea el grado de ilicitud de sus actos, ya 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 y razonables, sin incurrir por tanto en negligencia, ni siquiera 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, por lo que es incuestionable que ha experimentado un daño o lesión económica de la cual debe ser indemnizado, por ello, si ha pagado debe devolverse el ingreso indebido, con los intereses correspondientes, y si no ha pagado, porque ha obtenido la reglamentaria suspensión, debe resarcirse de los gastos del aval, o de los gastos en que haya incurrido por la garantía prestada".

Doctrina que se ha plasmado en el art. 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), donde se reconoce, con carácter general, el derecho del obligado tributario al reembolso de los costes de las garantías aportadas para la obtención de la suspensión de un acto administrativo declarado improcedente por resolución administrativa o judicial²² y que pone fin a la cicatera actuación administrativa mantenida hasta entonces²³. Nos dice este art.:

¹⁶ Ahora bien, matiza el Tribunal en una interpretación de la que discrepamos, "siempre que éstos no sean superiores al interés legalmente exigible generado por las deudas 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 del acto o actos tributarios recurridos que el inmediato cumplimiento de éstos".

¹⁷ En términos similares las SSTSJ de Castilla-La Mancha, de 8 de marzo de 1993 (**Quincena Fiscal**, núm. 12, 1993); Cataluña, de 4 de marzo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 208); Madrid, de 19 de marzo, 28 de abril y 5 de mayo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 450, 484 y 556); Murcia, de 13 de mayo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 533) y Comunidad Valenciana de 3 de diciembre de 1992 (**Gaceta Fiscal**, núm. 109, 1993), 1 de diciembre de 1993 y 14 de marzo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 1600 y 226).

¹⁸ STSJ de Canarias de 24 de septiembre de 1993 (**Quincena Fiscal**, núm. 26, 1993).

¹⁹ **Aranzadi**, 527.

²⁰ STS de 3 de febrero de 1989, 3 de abril y 13 de octubre de 1990, 10 de diciembre de 1991, 16 de julio de 1994 y 21 de febrero de 1995 (**Aranzadi**, 847, 2774, 8108, 9418, 6592 y 1370, respectivamente).

²¹ **Aranzadi**, 7741. También las SSTS de 16 de junio y 2 de julio de 1997 (**Aranzadi**, 6181 y 5660).

²² IBÁÑEZ GARCÍA se interroga sobre el por qué de sólo estos gastos y no de la totalidad que genera la suspensión ("Notas y diferencias sobre el "Estatuto del Contribuyente", **Estudios Financieros**, núm. 64, 1997, p.p. 27-29).

²³ La Exposición de Motivos de la Instrucción 1/1998 expone detalladamente la evolución del criterio administrativo sobre el particular.

E S T U D I O S

"1. 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 sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

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

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

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente".

De esta forma se culmina un proceso iniciado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que dotó de nueva redacción al art. 81.5 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), reconociendo el derecho al reembolso de los costes de avales, en la parte correspondiente a las sanciones impuestas y en la medida en que éstas fueran declaradas improcedentes²⁴. La reforma introducida por la Ley 25/1995 padecía dos limitaciones. De un lado, la indemnización sólo resultaba exigible en caso de que la garantía aportada estuviese constituida por un aval bancario. De otro, el reembolso de los costes sólo procedía en la proporción que representase la sanción declarada improcedente sobre la totalidad de la deuda avalada²⁵.

Con el art. 12 de la LDGC desaparece esta doble limitación. De una parte, el precepto se refiere a las "garantías aportadas" y no sólo a los avales. De otra, la indemnización que resulta exigible es la correspondiente a la "deuda tributaria" declarada improcedente y no sólo la parte proporcional derivada de la suspensión de las sanciones. Dicho texto ha sido incorporado, con escasas variaciones, al art. 81.4 de la LGT, por el núm. 2 de la disposición final primera de la LDGC. De esta forma, se ha venido a romper la sistemática de la LGT, ya que se introduce una previsión relativa a la responsabilidad de la Administración en un precepto dedicado al procedimiento sancionador²⁶. Significando un avance respecto de lo previsto en el art. 81.5 de la LGT, tal y como reconoce la Memoria del Proyecto de Ley, lo cierto es que la suspensión no sólo motiva estos gastos, sino que existen otros que también, en buena lógica, debían ser satisfechos al reclamante. Es el caso de las minutas de los profesionales que han intervenido en el recurso -al menos en los incidentes de suspensión- o de los perjuicios ocasionados por el mantenimiento de las garantías, al impedir el acceso al crédito, aunque estos últimos son difícilmente cuantificables.

²⁴ Para ALONSO GONZALEZ, el precepto "es insuficiente, pues la responsabilidad patrimonial por parte de la Administración de la Hacienda Pública debería entenderse no sólo a las sanciones, sino también a los restantes elementos de la deuda tributaria liquidada en los casos en que ésta fuese anulada por infracción del ordenamiento jurídico" ("La Ley 25/1995, de 20 de julio", *Impuestos*, I, 1997, p. 30).

²⁵ MARTIN FERNANDEZ, J. y RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: "La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", I, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1999, p. 56.

²⁶ *Ibidem*.

Javier Martín Fernández

El precepto exige para que proceda el reembolso que la deuda sea declarada indebida, total o parcialmente, "por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza". En definitiva, no se anticipa el derecho de reembolso al momento en que se produzca la primera resolución favorable al reclamante, sino que se obliga a que ésta adquiera firmeza²⁷. Esta no se exige para solicitar la sustitución de garantía por otra menor, pero sólo a estos efectos.

El párrafo segundo del art. 12.1 de la LDGC nos dice que si "la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías"²⁸. Ello viene a poner freno a ciertos planteamientos que no reconocían derecho a indemnización alguna en estos casos²⁹. La consideración como presupuesto básico para el reconocimiento de este derecho al reembolso, de la "improcedencia", total o parcial, de la deuda tributaria puede ser una fuente inagotable de conflictos, tal y como ha puesto de relieve la doctrina. Más aún si tenemos en cuenta que en nuestro Derecho, no es posible que una Sentencia declare que no procede parcialmente una deuda tributaria, ya que el fallo se limitará a anular la liquidación de que se trate en su totalidad³⁰.

Partiendo de los razonamientos expuestos en la STS de 1 de octubre de 1997, ya citada, el profesor Falcón y Tella formula una interpretación correctiva del art. 12.1, en el sentido de que el coste del aval ha de reembolsarse en su totalidad, en todos los supuestos en que la liquidación resulte finalmente anulada y ello por dos motivos. De un

²⁷ BADAS CEREZO, J. y MARCO SANJUAN, J.A.: "Artículo 12", **Aplicación de la Ley de Derechos y garantías de los contribuyentes**, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 94.

²⁸ Preconizaba una solución similar, DELGADO GONZALEZ, A.: "La suspensión de los actos administrativos de naturaleza tributaria", **Carta Tributaria**, Monografía núm. 194, p. 8.

²⁹ SAN de 27 de marzo de 1990 (**Impuestos**, 1991-I). De igual modo, la STS de Extremadura de 25 de mayo de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 607).

³⁰ FALCON y TELLA, R.: "Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (II): Especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y la indemnización de los costes del aval", **Quincena Fiscal**, núm. 7, 1998, p.p. 8-9 y AReembolso de los costes de garantía@, **Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**, CEF, Madrid, 1999, p. 278; GUERRA REGUERA, M.: **Suspensión de actos administrativos tributarios**, Comares, Granada, 1999, p. 182 y HUESCA BOADILLA, R.: "Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas tras la nueva Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", **Impuestos**, núm. 19, 1998, p.p. 106-107.

En favor de esta posición puede citarse también la jurisprudencia que niega la exigencia de intereses de demora, durante el período de suspensión, en los casos de estimación parcial de una reclamación económico-administrativa. Así, la STS de 23 de octubre 1995 (**Aranzadi**, 8903) afirma que Ano sucede lo mismo con los intereses correspondientes al período de tiempo que media desde la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente (*mora accipiendi*) @. Del mismo modo, para la STS de 28 de noviembre de 1997 (**Aranzadi**, 771/1998) el Ainterés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido, por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la cual no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante.

E S T U D I O S

lado, de la propia Exposición de Motivos de la norma se deduce que la voluntad de la Ley es la de ampliar el derecho a indemnización del recurrente. Si el precepto se interpreta de forma literal nos llevaría al absurdo de que este derecho se restrinja a la indemnización de los costes de la garantía. De otro lado, el restablecimiento pleno de la situación jurídica del particular constituye una consecuencia evidente de la tutela judicial efectiva. Por ello, propone entender tanto el párrafo segundo del art. 12.1 de la LDGC como el párrafo segundo del art. 81.4 de la LGT, con referencia al caso en que, por ejemplo, el contribuyente firme un acta de conformidad respecto a una parte de la deuda, obteniendo un aplazamiento con garantía de la misma, y haya impugnado la liquidación girada de disconformidad con respecto del resto, en cuyo caso la estimación del recurso sólo conlleva el reembolso de los gastos que haya originado la garantía prestada para obtener la suspensión y no, en cambio, los costes del aval que ha permitido el aplazamiento. Ello también ocurrirá en los supuestos de impugnación de varias liquidaciones por distintos conceptos o ejercicios, que se hayan acumulado a efectos de reclamación o recurso. En este último caso también parece legítimo limitar la indemnización a la parte que corresponda a las liquidaciones efectivamente anuladas³¹.

Por último, hemos de poner de relieve que el contenido del art. 12 de la LDGC lo entendemos aplicable aunque el procedimiento en cuestión estuviera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley³².

3. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DEL ARTÍCULO 12 DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES: EL REAL DECRETO 136/2000, DE 4 DE FEBRERO.

El art. 12 de la LDGC establece que reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval, así como el procedimiento para su reducción parcial en el caso de estimación parcial del recurso³³. Todo ello se realiza por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

³¹ "Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (II): Especial referencia a la aplicación retroactiva del plazo de prescripción y la indemnización de los costes del aval", **op. cit.**, p.p. 8-10.

³² De igual modo, CAYON GALIARDO, A.: "La indemnización del coste del aval prestado para obtener la suspensión de los actos impugnados", **Informe 16/1998 de la Asociación Española de Asesores Fiscales**, p. I-V-48.

³³ Para el profesor ESEVERRI, "siendo este procedimiento la garantía del ejercicio y materialización de este derecho y titulándose la Ley como se titula, no hubiera estado de más un dibujo aproximado en ella de por dónde va a discurrir el **procedimiento** seguido en los casos de reembolso" ("Reembolso de los costes de las garantías", **Estatuto del contribuyente**, Francis Lefebvre, 1999, p. 83).

En cualquier caso, como precisa el profesor FALCON Y TELLA, este desarrollo reglamentario no puede restringir el alcance del derecho a reembolso que, según la Ley, incluye la totalidad de los gastos. En este sentido la referencia a la regulación de la forma de determinar el coste hay que entenderla más bien referida a la forma de acreditar el coste de las garantías distintas del aval, sin que el Reglamento quede habilitado para excluir partida alguna@ ("Reembolso de los costes de garantía", **Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**, **op. cit.**, p.p. 278-279).

3.1 Garantías cuyos costes pueden ser objeto de reembolso.

El reembolso alcanza a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías. Lo anterior no impide que si el obligado tributario lo estima oportuno pueda instar, en relación a otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el Título X de la LRJ-PAC, cuando se den las circunstancias previstas para ello (párrafos tercero y cuarto del art. 1).

Nos dice el párrafo primero del art. 2 del Real Decreto 136/2000 que el derecho al reembolso alcanza “a las garantías que, prestadas de conformidad con la normativa vigente, *hayan sido aceptadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias*”³⁴. Es decir, de la dicción literal del precepto no cabe solicitar el reembolso de aquellas garantías que, aunque constituidas, no hubiesen sido aceptadas por el órgano administrativo o judicial. Sería el caso, por ejemplo, de las aportadas en vía económico-administrativa cuando el Tribunal considera que ya no aseguran la efectividad del acto objeto de suspensión [art. 76.13 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (en adelante, RPREA)]. En este supuesto, mediando resolución favorable al recurrente, los costes no serían íntegramente reembolsables en base al procedimiento fijado en el Real Decreto 136/2000, ya que los producidos con posterioridad al alzamiento de la suspensión no serían necesarios para la misma.

El art. 2 del Real Decreto 136/2000 enumera las siguientes garantías³⁵:

- a) Avals prestados por entidades de crédito y sociedades de garantía recíproca.
- b) Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias.
- c) Prendas, con o sin desplazamiento.
- d) Cualesquiera otras que hubiera aceptado la Administración o los Tribunales.

Como vemos, no se contemplan expresamente las dos garantías que junto al aval se exigen para obtener la suspensión automática. Nos referimos a la consignación en la Caja general de depósitos y la fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la

³⁴ La cursiva es nuestra.

³⁵ Acoge la previsión del art. 22.2 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por le que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante, TAPEA), que permite la suspensión mediante la aportación de otro tipo de garantías distintas del aval bancario, consignación y fianza personal y solidaria, previstas para la suspensión automática. En este caso, la concesión de la suspensión requiere, como requisito adicional, la concurrencia de perjuicios de difícil o imposible reparación derivados de la ejecución del acto impugnado. Estas garantías son: “hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes”.

E S T U D I O S

ciudad para deudas inferiores a 250.000 pesetas³⁶ (art. 75.6 del RPREA). Con relación a la primera, el art. 3.1.c) del Real Decreto 136/2000 la menciona al fijar la cuantía del reembolso. Por el contrario, ello no ocurre con la segunda. Parece que, a juicio del redactor del Reglamento, estas fianzas no producen perjuicio alguno, lo cual es incierto, aunque dada la escasa cuantía de la deuda afianzada, aquél es mínimo.

Con relación a las otras garantías que hubiera aceptado la Administración o los Tribunales, caben todo tipo de las admitidas en Derecho. Como se ha señalado, cualquiera de los bienes o derechos que el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) señala como embargables pueden ser objeto de presentación como garantía³⁷. Estos son: a) la nómina; b) los seguros de vida y rentas temporales o vitalicias; c) los frutos y rentas de toda especie; d) las opciones contractuales; e) las mercancías; e) los derechos de cualquier clase y f) los créditos del deudor frente a terceros o contra la propia Administración, tal y como ocurre, por ejemplo, con las devoluciones tributarias.

También es posible acudir al embargo preventivo de bienes o derechos por parte de la Administración, medida cautelar prevista en el art. 128.2.c) de la LGT para asegurar el cobro de la deuda tributaria, pero que puede convertirse en garantía para acceder a la suspensión, siempre que el titular de los bienes o derechos, que no tiene por qué ser el reclamante, manifieste expresamente su consentimiento. Pese a que esto último se nos antoja evidente, tanto la Administración como los Registradores, se muestran reticentes respecto de la utilización de esta vía fuera de los supuestos previstos en el art. 128³⁸. A su tenor, el embargo "se asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados".

Lo cierto es que será complejo determinar en estas garantías los costes que origina su constitución y mantenimiento, aparte de los honorarios del Registro.

3.2 Determinación del coste de las garantías prestadas.

3.2.1 Aavales.

El coste objeto de reembolso tratándose de aavales lo integran las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en concepto de comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación, deven-

³⁶ El art. 22.1 del TAPEA contempla para la concesión automática de la suspensión, además del aval y la consignación, "la fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y sólo para las cuantías que se determinen por Orden". El apartado primero de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 26 de junio de 1996, la fija en 250.000 pesetas.

³⁷ De igual modo, MORENO FERNANDEZ, J.I.: **El aplazamiento en el pago de los tributos**, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 135.

³⁸ Es decir, "cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado".

gados hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución administrativa o Sentencia [art. 3.1.a) del Real Decreto 136/2000].

En los gastos de formalización en encuentran comprendidos no sólo los de formalización en sentido estricto, sino también los de legitimación de firma de los firman-tes del aval por notario o corredor de comercio.

3.2.2 Hipotecas y prendas.

En las hipotecas y prendas el coste incluirá las cantidades satisfechas por los si-guientes conceptos [art. 3.1.b) del Real Decreto 136/2000]:

- a') Gastos derivados de la intervención de fedatario público.
- b') Gastos registrales, tanto de inscripción como de cancelación.
- c') Impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su ca-so, de su cancelación.
- d') Gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garan-tía por empresas o profesionales especializados (art. 76.5 del RPREA).

3.2.3 Consignación del importe de la deuda.

Ya el Consejo de Estado en su Dictámen núm. 2607/1996, sección 50, 10 de oc-tubre de 1996³⁹, se había manifestado favorable a resarcir a quiénes efectúan la consig-nación del importe de la deuda en lugar de prestar aval para obtener la suspensión, lo cual ha vuelto a reiterar con relación al proyecto del Real Decreto 136/2000. Pues bien, el art. 3.1.c) de este último reconoce, en estos casos, el derecho a percibir el interés le-gal⁴⁰ correspondiente a las cantidades depositadas hasta los treinta días siguientes a la notificación de la correspondiente resolución o Sentencia. Esta previsión resulta del to-do lógica, pues la Administración debe compensar a los particulares por la no disposi-ción de las cantidades depositadas en el tiempo de duración de la medida cautelar⁴¹.

Como vemos, resulta exigible el interés legal y no el de demora, que es superior. Esta situación provoca una diferencia de trato absurda frente a los supuestos en que la resolución que pone fin al recurso resulte favorable a las pretensiones del reclamante y

³⁹ Citado por MERINO JARA, I.: "Devoluciones y reembolsos", **Derechos y garantías de los contribuyentes**, Lex Nova, Valladolid, 1998, p.p. 601-602.

⁴⁰ Fijado para el año 2000 en el 4'25 por 100 (núm. 1 de la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000).

⁴¹ PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los con-tribuyentes", **Estudios Financieros**, núm. 171, 1997, p. 19. Acoge expresamente esta opinión CHICO DE LA CA-MARA, P.: "Algunas consideraciones de **lege ferenda** sobre el reembolso del coste de las garantías prestadas para obtener la suspensión del acto de liquidación tributario", **Studia Carande. Cuadernos de Derecho Financiero**, 1999, p. 45.

E S T U D I O S

éste hubiere ingresado, total o parcialmente, el importe de la deuda tributaria. En estos casos, la redacción actual del art. 155.1 de la LGT -fruto de la LDGC-, reconoce a los obligados tributarios el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas a la Hacienda Pública con ocasión del pago de deudas tributarias "aplicándose el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c)"⁴².

Tanto en los supuestos en que el obligado tributario procede al ingreso como cuando consigna el importe de la deuda, se ve privado del mismo en el tiempo en que media la suspensión. Aunque es cierto que los costes de las garantías no son ingresos tributarios, la diferencia de trato no se justifica⁴³. Por ello, estimamos que las cantidades consignadas deben devengar un interés cuya cuantía, sea cual sea su denominación, coincida con la prevista para el de demora tributario.

3.2.4 Otras garantías.

Cuando se hubieran aceptado otras garantías, el reembolso de sus costes estará limitado, exclusivamente, a los "acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación" [art. 3.1.d) del Real Decreto 136/2000].

3.3 Extensión temporal del coste de las garantías objeto de reembolso.

Una vez delimitados los gastos de constitución y mantenimiento de las garantías que pueden ser reembolsados al contribuyente, se plantea el problema de dilucidar si existe algún límite en cuanto a su extensión temporal. Dicho con otras palabras, se trata de determinar si van a ser reembolsados todos los costes o si, por el contrario, la norma reglamentaria prevé alguna limitación.

La resolución de la cuestión anterior depende, en definitiva, de la determinación del sujeto sobre el que pesa el deber de impulsar el procedimiento de devolución de la garantía, que es distinto al relativo al reembolso de los costes. Es decir, si le corresponde al particular, puede sostenerse una limitación temporal a dicho reembolso, en caso de que se demore en solicitar su devolución. En el supuesto contrario, no ha de existir limitación alguna.

A simple vista, parece que el art. 3.1 del Real Decreto 136/2000 se inclina por la primera posición. Así incluye dentro de los costes a reembolsar los devengados hasta los

⁴² Fijado para el año 2000 en el 5'50 por 100 (núm. 2 de la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999).

⁴³ Para RODRIGUEZ MARQUEZ supone un error aplicar la denominación de interés de demora Atributario" a los supuestos de ingresos indebidos, no así a los de "reembolso". Ello porque en el primero de los casos descritos, el pago no se ha efectuado a título de tributo. Simplemente, se trata de un ingreso realizado sin cobertura legal. No obstante, como este autor reconoce, dicha afirmación no significa Aque el contribuyente que realiza un ingreso indebido carezca del derecho a percibir una indemnización adecuada". Por el contrario, el sujeto pasivo debe recibir, además del resarcimiento específico de otros gastos en que haya incurrido, un interés que resulte realmente indemnizatorio (**El interés de demora en la Ley General Tributaria**, Marcial Pons, Madrid, 1999, pp. 80-81). Lo cierto es que, en la actualidad, el interés legal no cumple esta función compensadora. Así lo reconoce el legislador tributario, mediante la elevación del tipo aplicable al retraso en el pago de las deudas de tal naturaleza.

Javier Martín Fernández

treinta días siguientes a la notificación de la resolución administrativa o Sentencia judicial. Por tanto, puede pensarse que esta previsión reglamentaria impide satisfacer los costes que excedan de dicho plazo, ya que trata de incentivar la pronta presentación de la solicitud por parte del reclamante.

La conclusión anterior aparece desmentida, sin embargo, por la previsión del art. 3.2 del citado Real Decreto. A su tenor, en el supuesto de que la Administración, por causa imputable a la misma, no hubiera devuelto o cancelado la garantía en dicho plazo, éste "se ampliará hasta que la devolución o cancelación se produzca". ¿Cómo hemos de interpretar estos términos?. A nuestro juicio la interpretación procedente es la siguiente. El particular no tiene el deber de solicitar la devolución de las garantías, sino que dicha obligación pesa sobre la Administración, que la debe cumplir dentro de los treinta días siguientes a la notificación de la resolución. Cumplido este deber en plazo, el reembolso se extiende a los costes devengados hasta el momento de la devolución o cancelación. En caso contrario, habrá que determinar quién es el causante de la demora. Si es el particular -que, por ejemplo, obstaculiza la devolución de la garantía-, sólo tendrá derecho a los gastos ocasionados hasta la notificación y treinta días más, sin que entre en juego la previsión del art. 3.2. Cuando sea imputable a la Administración -que será el supuesto más frecuente-, aquél tiene derecho al reembolso de los costes hasta que se produzca la devolución o cancelación de la garantía.

3.4 Procedimiento.

3.4.1 Órganos competentes.

a') Estado.

Son órganos competentes para acordar el reembolso los jefes de las dependencias de recaudación de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tanto la tramitación del procedimiento como la elevación de la propuesta de resolución se llevará a cabo por los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión o los competentes en razón de la adscripción del deudor, cuando esta última hubiera sido acordada en un recurso de reposición, con independencia del órgano que deba resolverlo.

Si las garantías obran en poder de los Tribunales Económico-Administrativos o de los órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la petición de reembolso la tramitará el órgano de recaudación competente por razón de la adscripción del deudor.

En todo caso, el jefe de la dependencia de recaudación podrá atribuir la instrucción del expediente a la unidad de la dependencia de recaudación que designe, cuando las necesidades del servicio así lo aconsejen y a fin de agilizar la tramitación de la solicitud.

En el caso de que el reembolso tenga su origen en la suspensión de deudas tributarias liquidadas por Departamentos ministeriales o entidades u organismos, serán competentes los correspondientes órganos liquidadores (art. 5 núms. 1 a 4).

E S T U D I O S

b') Comunidades Autónomas y Entes locales.

Los órganos competentes de las Comunidades Autónomas para el reembolso son los que se determinen en su normativa específica y, en defecto de ésta, los que ejerzan funciones análogas a las de los órganos mencionados en el ámbito de la Administración del Estado (art. 5.3).

En las Haciendas Locales la petición debe realizarse ante el Presidente de la Corporación o ante el Alcalde en los municipios⁴⁴. Merecen una especial referencia aquellas solicitudes de suspensión del ingreso de liquidaciones por los Impuestos sobre Bienes Inmuebles o de Actividades Económicas, cuando la base imponible, cuya determinación no es competencia de la entidad local, está recurrida, ya sea en reposición ante el órgano de gestión estatal o en vía económico-administrativa. En estos casos, si se estiman las pretensiones del reclamante, el Ente local es ajeno al perjuicio causado por la suspensión, ya que liquidó el tributo en base a los datos suministrados por los órganos estatales competentes. Sin embargo, la reclamación de tales gastos debe realizarse ante el órgano local que concedió la suspensión, con independencia de que este último pueda repercutir su importe al Estado⁴⁵.

3.4.2 Iniciación.

El procedimiento de reembolso de los costes de la garantía, según el párrafo primero del art. 6.1 del Real Decreto 136/2009, se inicia "a instancia del interesado". A nuestro entender, estamos ante una previsión que entra en contradicción con lo dispuesto en el art. 12 de la LDGC. Esta norma señala que "**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"⁴⁶. Debido a que el precepto impone a la Administración una obligación, ésta tiene el deber de impulsar el procedimiento de oficio. Lo contrario supone desconocer lo dispuesto en los arts. 68 y 69 de la LRJ-PAC, que prevén, con carácter general, la iniciación de oficio de los procedimientos administrativos. A nuestro juicio el Real Decreto 136/2000 olvida, en este punto, que la Administración, al aplicar el sistema tributario, no está defendiendo unos derechos subjetivos propios, sino que está ejercitando un derecho-deber encomendado constitucionalmente. Si se produce un perjuicio injustificado al particular en el desarrollo de esta actividad, tiene la obligación de repararlo. De aquí que no pueda espe-

⁴⁴ Cfr., en general en materia de imposición de costas, ORTEGA MARTIN, E.: "Algunas consideraciones sobre la condena en costas a la Administración en el ámbito de las Haciendas Locales", *Actualidad Tributaria*, núm. 40, 1995, p.p. 1357-1369.

⁴⁵ Sobre al particular, GOMAR SANCHEZ, J.I.: "La suspensión de los actos de liquidación en materia tributaria local", *Impuestos*, núm. 9, 1996, p. 28 y VARONA ALABERN, J.E.: *El valor catastral: su gestión e impugnación*, Aranzadi, 1995, p. 450.

⁴⁶ La cursiva es nuestra.

rar a que éste opte por desistir de la defensa de su derecho como si de un acreedor privado se tratara⁴⁷.

Resulta curioso cómo la tesis mantenida por el Real Decreto 136/2000 se contradice con lo expuesto en la disposición tercera de su Instrucción 1/1998, de 10 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre tramitación de los procedimientos de responsabilidad patrimonial y ejecución de resoluciones administrativas y sentencias firmes en esta materia, y por la que se delegan las competencias para la tramitación de los mismos⁴⁸, que contempla la posibilidad de iniciar de oficio los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

3.4.3 Plazo.

Suponiendo que, pese a todo lo dicho, deba admitirse la iniciación del procedimiento a instancia del interesado, lo cierto es que, aunque parezca curioso, el Real Decreto 136/2000 no establece un plazo máximo para el ejercicio de este derecho. Esta materia debía haber sido objeto de regulación reglamentaria ante el silencio del art. 12 de la LDGC. No cabe alegar aquí el art. 64.d) de la LGT, a cuyo tenor prescriben a los cuatro años, entre otros derechos y acciones, "el derecho a la devolución de ingresos indebidos" y ello se debe, tal y como hemos puesto de relieve, al hecho de que el reembolso de los costes de las garantías aportadas para acceder a la suspensión no presenta esta naturaleza, aunque derive del procedimiento de aplicación de los tributos.

Ante esta situación cabe acudir a la LRJ-PAC, pues no estamos en presencia de un plazo que, de conformidad con el párrafo segundo del núm. 1 de la disposición adicional quinta de la Ley, deba regirse, en todo caso, por la normativa tributaria⁴⁹. Hemos de recordar que el reembolso de costes de garantías no es más que una especialidad en el ámbito tributario de las normas que regulan la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. El art. 142.5 de la Ley, nos dice que, en "todo caso, el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo". Por tanto, el plazo con que cuenta el interesado para solicitar el reembolso es de un año, contado de fecha a fecha y a partir del día siguiente al de notificación de la resolución administrativa o de la Sentencia⁵⁰.

En su escrito, el interesado hará constar las siguientes circunstancias (art. 6.1 del Real Decreto 136/2000):

⁴⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRIGUEZ MARQUEZ, J.: "La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", I, *op. cit.*, p. 56.

⁴⁸ BOE, de 14 de febrero de 1998.

⁴⁹ A tenor de esta disposición, en "todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución, serán los previstos en la normativa tributaria".

⁵⁰ Art. 48.2 de la LRJ-PAC.

E S T U D I O S

a') Su nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal y, en su caso, de su representante, así como domicilio a efectos de notificaciones.

b') Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud.

c') Lugar y fecha.

d') Firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresa por cualquier medio.

e') Órgano al que se dirige.

Al escrito se acompañarán los siguientes datos o documentos (art. 6.2):

a') Copia de la resolución, administrativa o judicial, por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo cuya ejecución se suspendió "con mención de su firmeza". Entendemos que este último requisito se entiende cumplido con la aportación del escrito presentado ante el órgano administrativo o judicial solicitando que se certifique aquella.

b') Acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita. Tratándose de avales, se aportará certificado expedido por la entidad concedente, donde se harán constar las cantidades satisfechas a la misma por la concesión, mantenimiento y cancelación de la garantía, con expresión de la cantidad avalada así como copia del aval presentado. En relación con el resto de garantías ha de acreditarse el pago efectivo de los gastos ocasionados que pueden ser objeto de reembolso y, tratándose de depósito, su fecha de constitución.

c') Declaración expresiva del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso. A estos efectos el solicitante podrá optar por:

- Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito o bancaria.

- Cheque cruzado o nominativo.

- Compensación en los términos previstos en los arts. 63 a 68 del RGR.

3.4.4 Instrucción.

El órgano instructor puede llevar a cabo cuantas actuaciones resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita, solicitando los informes o actuaciones que juzgue necesarios.

Cuando el escrito de solicitud no reuna los datos expresados o no adjunte la documentación del epígrafe anterior, el órgano instructor requerirá al interesado para que, en un plazo de diez días⁵¹, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos,

⁵¹ Este plazo puede ser ampliado a petición del interesado o a iniciativa del órgano instructor, cuando la aportación de los documentos requeridos presente dificultades especiales (art. 7.3).

con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su petición, archivándose la misma. No obstante, si este último solicita que la Administración declare que se ha producido dicho desistimiento, ésta queda obligada a resolverla.

Una vez finalizadas las actuaciones y antes de redactar la propuesta de resolución, el órgano instructor dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que considere conveniente a su derecho. Puede prescindirse de este trámite cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado, de conformidad con el art. 22.2 de la LDGC (art. 7).

3.4.5 Resolución.

El órgano competente para acordar el reembolso dictará resolución, que debe notificar en un plazo máximo de seis meses, a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación (art. 8.1).

Transcurrido este plazo sin que la resolución se haya dictado, el interesado puede entender desestimada su solicitud, pudiendo interponer recurso de reposición ante el mismo órgano, con carácter potestativo, o reclamación económico-administrativa. Tal y como se pone manifiesto en el art. 8.3 **in fine**, la "resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio". Esta será reclamable de igual modo que la presunta.

3.4.6 Ejecución.

Una vez dictada la resolución en la que se reconoce el derecho al reembolso, debe expedirse, en un plazo máximo de diez días a contar desde la misma, mandamiento de pago en favor del interesado y en la forma elegida por el mismo (art. 9).

3.4.7 Reducción proporcional de garantías.

Según el párrafo primero del art. 10 del Real Decreto 136/2000, en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuestos y hasta que la Sentencia o resolución administrativa adquiera firmeza, el reclamante tiene derecho, en el caso de que lo solicite, a la reducción proporcional de la garantía aportada, si bien la garantía anterior seguirá afecta al pago de la deuda subsistente, manteniendo su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía.

A estos efectos, el órgano gestor debe practicar, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de presentación de la solicitud del interesado, la liquidación que hubiera resultado de la resolución del correspondiente recurso o reclamación. Esta servirá para determinar, el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, el de la nueva garantía a constituir (párrafo segundo del art. 10). Son órganos competentes para proceder a la sustitución de la garantía los que en su momento acordaron la suspensión (párrafo tercero del art. 10).