



**Seminario de Derecho tributario empresarial**

**Fundación Antonio Lancuentra**

**XXVI Jornada Anual**

**La responsabilidad patrimonial de la  
Administración Tributaria**

**por**

***Genís de Tera Álvarez***

**Barcelona, 23 de mayo de 2008**

## PREÀMBULO

En primer lugar debo agradecer a esta Fundación el inmerecido honor de presentar la ponencia encomendada en una jornada tan señalada de homenaje a D. Magín Pont Mestres. Del hombre y eminente jurista seguro echaré en falta en el día de hoy, el silencio y la atención de quien siempre escuchó con gran respeto las modestas ponencias que expuse. Y por supuesto echaré en falta la clase magistral que impartía D. Magín Pont Mestres tras la exposición de la ponencia, en la que siempre quedaba en evidencia la inteligencia privilegiada del Maestro, sus firmes principios, y su pasión por el Derecho Tributario, del que sin duda alguna fue, ha sido y será uno de sus más eminentes representantes.

La elección de la ponencia; “La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria”, no es casual sino que ejemplifica una vez más el esfuerzo de D. Magín Pont Mestres por alcanzar un Derecho Tributario justo, en el que se superen situaciones de desigualdad y de manifiesta injusticia, que pese al incesante esfuerzo de la doctrina se siguen produciendo a fecha de hoy.

En este sentido se expresa GONZÁLEZ PÉREZ refiriéndose a la responsabilidad patrimonial de la Administración cuando señala que es la doctrina quien lucha realmente por los derechos de los contribuyentes y que ha sido siempre la doctrina de este país la que, superando obstáculos y resistencias, ha ido logrando introducir en las Leyes aquellas garantías<sup>1</sup>:

*“La jurisprudencia española no ha jugado papel alguno en el proceso de afirmación del principio, a diferencia de la decisiva influencia que tuvo en otros Ordenamientos. En éste, como en tantos otros aspectos de la estructuración del Estado de Derecho, nuestros Jueces no se han caracterizado por su originalidad ni por su audacia. Respetuosos, sumamente respetuosos con quienes, en cada momento, han detentado el Poder, tradicionalmente han sido una rémora en las conquistas del ciudadano en sus relaciones con los poderes públicos que definen un Estado de Derecho. Ha sido siempre la doctrina la que, superando obstáculos y resistencias, ha ido logrando introducir en las Leyes aquellas garantías.*

---

<sup>1</sup> Responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas. Editorial Thomson Civitas 2006. D. Jesús Gonzalez Perez. Pág. 45

*Quizás sea la instauración de un eficaz sistema de responsabilidad patrimonial de los Poderes públicos la que mejor refleje el papel de la doctrina española, como se pone de manifiesto en la exposición de la evolución legislativa”.*

La importancia del instituto de la responsabilidad patrimonial resulta innegable. Por un lado como garantía para el contribuyente frente a los quebrantos patrimoniales injustos provocados por la Administración Tributaria. Por otro como elemento disuasorio respecto a la Administración Tributaria.<sup>2</sup>

Seguidamente se analiza el instituto de la Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria en nuestro ordenamiento jurídico

## **I.- DEFINICION DE RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La responsabilidad patrimonial puede definirse como el *“deber jurídico impuesto a la Administración tributaria de resarcir, mediante la consiguiente indemnización, toda lesión que cause su funcionamiento a los administrados y que les genere una quiebra de su equilibrio patrimonial, protegido por el ordenamiento jurídico”*<sup>3</sup>.

## **II.- REGULACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN**

Previamente a promulgarse la Ley de Expropiación Forzosa no existía la posibilidad de reclamar responsabilidad patrimonial a las Administraciones Públicas, rigiendo el criterio de irresponsabilidad de la Administración basado en la premisa de que el Estado no podía ser

---

<sup>2</sup> *“ Esta última razón determina que tanto nuestro ordenamiento jurídico, como los de nuestro entorno – entendido por tal la Europa occidental – tracen una progresiva meta hacia un reconocimiento cada vez más efectivo de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública en garantía, en última instancia, de los derechos de los administrados, o lo que es lo mismo de los ciudadanos”.* La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria- Maria Teresa Mata Sierra. Editorial Lex Nova 1997.

<sup>3</sup> *Ob. Cit MATA SIERRA. Pág. 62.*

demandado por sus propios Tribunales. Únicamente los funcionarios del Estado podían ser responsables a título personal por los daños que causaran a los administrados.

## 2.1. ANTECEDENTES DEL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.

La introducción del sistema de responsabilidad patrimonial objetiva de la Administración se produce en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, en su artículo 121.1 dispone:

*1. Dará también lugar a indemnización con arreglo al mismo procedimiento toda lesión que los particulares sufran en los bienes y derechos a que esta Ley se refiere, siempre que aquélla sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, o la adopción de medidas de carácter discrecional no fiscalizables en vía contenciosa, sin perjuicio de las responsabilidades que la Administración pueda exigir de sus funcionarios con tal motivo.*

Por su parte el artículo 122 exige que “*el daño habrá de ser efectivo, evaluado económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas*”.

Pero es el artículo 40 del Decreto de 26 de julio de 1957 por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado el que extiende –más allá del ámbito de la Ley de Expropiación Forzosa- el sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración objetiva y directa, a todos los posibles daños que los particulares sufran como consecuencia del funcionamiento de sus servicios:

*“1.- Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por el Estado de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que aquella lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos o de la adopción de medidas no fiscalizables en vía contenciosa”*

## 2.2.- REGULACIÓN VIGENTE.

El artículo 9.3 de la Constitución Española de 1978 garantiza la responsabilidad de los poderes públicos<sup>4</sup>.

*“3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”*

Por su parte el artículo 106 apartado segundo de la Constitución dispone:

*“2. Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho 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.”*

Y es la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común, con las modificaciones introducidas por la Ley 4/1999, la que regula con carácter general la responsabilidad patrimonial de la Administración<sup>5</sup> en los artículos 139 y ss.

El artículo 139 sienta los principios de la responsabilidad:

*1. 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 del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.*

---

<sup>4</sup> Ob cit. MATA SIERRA. Página 43: “Dos son las notas que, a nuestro parecer merecen destacarse en esta nueva etapa: La primera, que la Constitución con la explícita referencia a “los poderes públicos” insta un sistema de responsabilidad que traspasa los márgenes de la propia Administración para afectar a la globalidad de los poderes del Estado (ejecutivo, legislativo y judicial) y la segunda nota destacable es el aval que constituye para el régimen expuesto la existencia del Tribunal Constitucional como supremo órgano fiscalizador del cumplimiento de los preceptos constitucionales. En el mismo sentido MARTIN QUERAL, MARTIN REBOLLO y GARRIDO FALLA.

<sup>5</sup> Materia atribuida en exclusiva al Estado en el artículo 149.1.18e de la Constitución:

*“1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...18..el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas”*

2. *En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.*

3. *Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos.*

El artículo 140 indica que:

*1. Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley. No serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos.*

(...)

Finalmente el artículo 142 regula los procedimientos de responsabilidad patrimonial, el cual a su vez es desarrollado por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial y por las normas específicas del ordenamiento jurídico tributario que se citan más adelante.

### **III.- PRESUPUESTOS DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

#### **3.1.- RESPONSABILIDAD DIRECTA Y OBJETIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

La responsabilidad patrimonial de la Administración es directa, lo que implica que los administrados tienen derecho a ser resarcidos directamente por la Administración, sin necesidad

de reclamar ni identificar de forma previa a la autoridad, funcionario, agente o empleado público cuya conducta culpable hubiese sido la causante del daño<sup>6</sup>.

Es también una responsabilidad objetiva. El Consejo de Estado en el Dictamen de 2 diciembre 1999, n° 3306/99 define la responsabilidad como:

*“un instituto indemnizatorio de naturaleza estrictamente objetivo, de donde se deduce que puede concurrir en su caso, con independencia y abstracción de que no exista culpa o actuación inadecuada por parte de la Administración. Por ello, no se trata de valorar la diligencia o negligencia de los servicios administrativos, sino de apreciar objetivamente la existencia de un daño cierto y real cuya causa pueda atribuirse al funcionamiento del servicio público”.*

### 3.2.- LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA RECLAMAR RESPONSABILIDAD A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Como señala MATA SIERRA están legitimados activamente los sujetos a los que las normas fiscales atribuyan cualquier tipo de derechos u obligaciones capaces de ser lesionados por la conducta de la Administración tributaria (contribuyentes, sustitutos, responsables, retenedores o colaboradores obligatorios):

*“Los entes sin personalidad jurídica si asumen la posición de deudor de la deuda tributaria, están plenamente legitimados para ejercitar la acción de responsabilidad contra la Administración tributaria.*

*También los sujetos con funciones de información y colaboración. Ej se pide a una entidad bancaria información sobre un sujeto al amparo del artículo 111 LGT, cuando no es cliente. Imposición de sanción/recurso TEAR. Podría solicitarse responsabilidad a la Administración. JF PONT CLEMENTE: “Consideraciones en torno a la posible*

---

<sup>6</sup> Ob cit. CHECA GONZALEZ «sin perjuicio – como se declaró, entre otras muchas, por la [STS de 22 noviembre 1996 \( RJ 1996, 8363\)](#) – de la posibilidad de repetir sobre el funcionario o empleado carente por acción u omisión del daño» .

*responsabilidad de la Administración tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia” Revista Técnica Tributaria n° 4 enero-marzo 1989, pags 69 y ss”.*

Pero además de los particulares debe destacarse que la propia Administración puede reclamar responsabilidad patrimonial frente a otra Administración cuando sufran lesión en sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos que hayan sido prestados por parte de otra Administración.

Un ejemplo de ello lo encontramos en las Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 29 de abril de 1999 y 10 de septiembre de 1999. La Audiencia Nacional considera que el supuesto de paralización de la vía económico-administrativa durante más de cinco años, provocando la prescripción de un tributo local, reúne los elementos que comportan la responsabilidad patrimonial de la Administración frente al Ayuntamiento.

Al provocarse la prescripción de un tributo local por la paralización durante más de cinco años de la vía económico- administrativa, la Administración estatal debe indemnizar al municipio para reparar el daño ocasionado a éste como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos <sup>7</sup>.

### 3.3.- REQUISITOS PARA QUE SE APRECIE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Doctrina y Jurisprudencia coinciden en señalar como presupuestos para que pueda declararse la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria los siguientes:

#### **1) Los bienes o derechos del particular deben ser objeto de un daño o perjuicio consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.**

---

<sup>7</sup> La Audiencia Nacional considera que como el Ayuntamiento pudo haber instado del TEA la prosecución de las actuaciones, hay concurrencia de culpas, por lo que sólo procede indemnizar en cuantía igual a la mitad de la deuda prescrita. Resulta igualmente interesante que la Sentencia admita la idea de que la tardanza en resolver la reclamación económico-administrativa es susceptible de provocar un daño. Dicha tardanza en resolver la reclamación constituye un defectuoso funcionamiento de los servicios públicos, y como consecuencia del mismo se provoca un daño patrimonial concurriendo la relación de causalidad exigible en todo supuesto de responsabilidad patrimonial.

El daño o lesión patrimonial sufrido por el reclamante debe ser consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, comprendiendo todo tipo de actuaciones extracontractuales de la Administración; normativas, jurídicas, actividades materiales, inactividades u omisiones <sup>8</sup>.

El daño pueden producirlo todas las personas que actúan en nombre de la Administración; funcionarios públicos o personal contratado al servicio de la Administración.

**2) El daño debe ser real, evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas.**

El daño debe ser efectivo excluyéndose los daños potenciales o hipotéticos, evaluable económicamente (quebranto patrimonial) e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

Le corresponde al administrado la prueba de la concurrencia de daño salvo los supuestos expresamente previstos en el ordenamiento jurídico (intereses en el caso de devolución de ingresos indebidos).

Los daños morales resultan igualmente indemnizables siempre y cuando se demuestre la existencia de nexo causal entre los daños y la actuación de la Administración <sup>9</sup>. Y en el mismo sentido son indemnizables el daño emergente y el lucro cesante.

**3) El perjudicado no debe tener obligación legal de soportar los daños o perjuicios.**

---

<sup>8</sup>. La doctrina incluye como mal funcionamiento del servicio público la ejecución de acuerdos ilegales, funcionamiento irregular por impericia, error, negligencia o dolo, omisión de una actividad ordenada, el retraso en el obrar..

<sup>9</sup>. En el supuesto de embargos de cuentas corrientes o embargos de créditos de terceros ilegales, al margen de los concretos perjuicios evaluables económicamente, puede sostenerse la existencia de daños morales. Como señala CHECA GONZALEZ en la SAN de 23 enero 2003 se indicó que el denominado «pretium dolores» es un concepto «que reviste una categoría propia e independiente de las demás, y comprende tanto el daño moral como los sufrimientos físicos y psíquicos padecidos por los perjudicados ( SSTS 23 febrero 1988 y 10 febrero 1998 », doctrina igualmente recogida, entre otras, en la Sentencias del TSJ Comunidad Valenciana de 20 junio 2001 y del TSJ Galicia de 20 noviembre 2002 .

Tal y como se ha expuesto el artículo 141.1 de la Ley 30/1992 dispone que *“sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley”*.

**4) Debe existir una directa relación de causalidad entre el daño o lesión patrimonial sufrida por el reclamante y el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, no interferida por causa de fuerza mayor o actos imputables al propio interesado o a un tercero.**

La lesión o quebranto patrimonial al administrado debe haber sido causada directamente por la Administración Tributaria.

Cabe la posibilidad de concurrencia de culpas reconocida en las SSTS de 12 de mayo de 1982, 11 de octubre de 1984, 4 de febrero de 1985, y en la ya citada Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 29 de abril de 1999 <sup>10</sup>.

Finalmente señalar que el artículo 106.2 de la Constitución y el artículo 139.1 de la Ley 30/1992, únicamente excluyen del funcionamiento normal – y, por tanto, de su imputación a la Administración– los supuestos de fuerza mayor, es decir, los daños causados por hechos irresistibles y extraños o ajenos por completo a la actividad administrativa o al funcionamiento de los servicios públicos.

**5) Debe existir una reparación integral de los daños y lesiones causados por la Administración Tributaria al administrado.**

Concurriendo todos los requisitos expuestos en los puntos precedentes surge la obligación de indemnizar por parte de la Administración. Así se señala en el artículo 139 de la Ley 30/1992: *“tienen derecho a ser indemnizados» los particulares que hayan sufrido una lesión que reúna las características descritas en citado precepto”*.

Por tanto constituye una obligación de la Administración reparar el daño causado, resarciendo al particular perjudicado del quebranto patrimonial que haya sufrido.

---

<sup>10</sup>. El Consejo de Estado ya aceptó la concurrencia de culpas en el Dictamen de 1 julio 1971.

#### **IV.- CAUSAS DE LAS QUE PUEDE DERIVARSE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Sin ánimo exhaustivo seguidamente se describen algunos ejemplos de actividades (materiales u omisivas) de la Administración Tributaria que pueden generar responsabilidad patrimonial <sup>11</sup>.

##### **4.1.- RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA DE LOS DAÑOS CAUSADOS POR LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INSPECCIÓN.**

Pueden diferenciarse dos tipos de actividades:

**1) La inquisitoria, tal y como la define el propio Tribunal Constitucional, y que es precisamente la actividad de inspección llevada a cabo por la Administración Tributaria.**

El inicio de la misma ha planteado ya diversas demandas de responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario, tal y como reflejan las siguientes resoluciones judiciales:

- *DESCREDITO PERSONAL Y PROFESIONAL POR EL INICIO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.* En la Sentencia de fecha 27 de mayo de 2000 dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional se resuelve un procedimiento de responsabilidad patrimonial en el que un contribuyente solicita indemnización por el descrédito de orden personal como profesional que se produce al ser sometido a las actuaciones de la Inspección de Tributos. La Sala desestima la petición por inexistencia de nexo causal:

*TERCERO .- El recurrente solicita indemnización por el descrédito tanto de orden personal como profesional que según alega le produjo el ser sometido a las actuaciones inspectoras de los funcionarios de la AEAT, considerando que su caso es equiparable y similar al de Lola F. y Pedro R., excepto por su absoluto cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Alega que como*

---

<sup>11</sup> No se expone en la presente ponencia ni la responsabilidad patrimonial por disposiciones generales ilegales ni tampoco la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador.

*consecuencia de las actuaciones hubo de despedir a cuatro trabajadores, con los correspondientes gastos, tuvo que pedir un crédito a un banco extranjero, cesa como graduado social y continua como abogado, tuvo que pedir dinero a familiares y amigos, vender bienes, y en general, toda suerte de padecimientos unos de contenido económico y otros de contenido moral.*

*En el supuesto enjuiciado, con independencia de otras consideraciones es preciso comprobar si se ha producido o no la ruptura del nexo causal. Aun dando por probados los daños prolijamente descritos por el recurrente en sus escritos tanto en vía administrativa como contencioso-administrativa, no ha practicado prueba alguna que acredite la imprescindible relación de causa-efecto entre su alegado "desprestigio profesional", la contratación de prestamos, el abandono de su ejercicio como graduado social para proseguir como abogado, y los restantes daños que detalla, con las actuaciones inspectoras y las actas con que finalizaron, ni en concreto se ha practicado prueba acreditativa de que ha sufrido un quebranto patrimonial cifrando en doscientos sesenta millones de pesetas en vía administrativa y en 183.164.063 millones de pesetas en vía contencioso-administrativa.*

- *OMISIÓN DE ACTUACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA DENUNCIA PRESENTADA POR UN CONTRIBUYENTE.* En la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 5 de julio de 2002 se desestima la solicitud de responsabilidad patrimonial de un contribuyente que presentó una denuncia ante la Administración Tributaria, la cual no fue tramitada. La Sala entiende que no existe una obligación automática e ineludible para la Administración tributaria de iniciar una inspección ante cualquier denuncia de un particular. Así lo expone en el Fundamento de Derecho Tercero:

*“TERCERO El recurrente solicita indemnización porque la Administración tributaria a su juicio tenía obligación de abrir un expediente como consecuencia de la denuncia que en su día formuló contra MAPFRE, alegando que, como no cumplió con esta obligación, no recibió el denunciante el premio por su denuncia que la Ley establece.*

*El Tribunal Supremo en la sentencia de 9-X-2000 ( RJ 2001, 920) que el propio recurrente aporta, ha establecido que la denuncia pública no es sino la puesta*

*en conocimiento por cualquier ciudadano de la existencia de hechos imponibles ocultados. La Ley General Tributaria ( RCL 1963, 2490) establece en su art. 103 que las denuncias infundadas podrán archivarse sin más trámite*

*En el supuesto enjuiciado no existe constancia de los daños por los que el recurrente reclama indemnización: no existe una obligación automática e ineludible para la Administración tributaria de iniciar una inspección ante cualquier denuncia de un particular; aún en el caso de existir, no se ha practicado prueba acreditativa de que los hechos denunciados constituyesen un hecho imponible, ni en su caso, de la cuantía de las cuotas a recaudar, o las sanciones a imponer ni menos aún de la participación porcentual del denunciante por las sumas a recaudar en tal supuesto.*

*Del conjunto de los razonamientos expuestos resulta a juicio de esta Sala, que con independencia de que concurren o no los restantes requisitos, falta el primero de aquellos reseñados más arriba y previstos por la Ley como necesarios para declarar la responsabilidad de la Administración: los daños.*

*De cuanto queda expuesto resulta la desestimación del presente recurso y la confirmación del acto administrativo impugnado.*

- *ACOSO FISCAL CONTINUADO.* En la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 14 de noviembre de 2001 se desestima la solicitud de responsabilidad patrimonial por acoso fiscal continuado presentada por un contribuyente.

También es posible que en el ejercicio de la concreta actividad de investigación se produzcan daños patrimoniales a los administrados. Un ejemplo claro de ello sería una entrada y registro ilegal en el domicilio de un contribuyente en el que se produzcan daños materiales. En relación a las actuaciones de obtención de información con terceros citamos nuevamente la obra de *JF PONT CLEMENTE*: “Consideraciones en torno a la posible responsabilidad de la Administración tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia” *Revista Técnica Tributaria n° 4 enero-marzo 1989, pags 69 y ss*”.

## 2) Actividad de Liquidación y Sancionadora.

Es evidente que la imposición ilegal de sanciones pecuniarias, la pérdida de subvenciones, o la imposibilidad de contratar con el Estado pueden generar un quebranto patrimonial al contribuyente quien puede acudir al procedimiento de responsabilidad patrimonial para ser resarcido de los daños que indebidamente ha debido soportar.

Dicho quebranto patrimonial también puede producirse como consecuencia de una Liquidación ilegal.

- *PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PRESENTACIÓN DE SUSPENSIÓN DE PAGOS LIQUIDACIONES POSTERIORMENTE ANULADAS.* Atendido el actual contexto de crisis económica resulta de interés la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 16 de octubre de 1995. Tras la anulación de unas Liquidaciones giradas a una empresa, la compañía solicita responsabilidad patrimonial a la Administración por haberse visto obligada a presentar suspensión de pagos. La Audiencia Nacional considera que no procede la indemnización de daños y perjuicios solicitada a la Administración al no haberse probado que el levantamiento de actas o su publicación hayan sido causa directa de la quiebra de la entidad que ya tenía dificultades económicas con anterioridad a las mismas. Así se expresa en el Fundamento de Derecho Quinto:

*“Es de resaltar, que del examen del expediente administrativo no puede deducirse que la denegación de la autorización señalada, el levantamiento de las actas, o la publicación en prensa, hayan sido las causas de la quiebra económica de la entidad recurrente, ya que la situación económica de la misma era muy grave con anterioridad a la actuación administrativa. Así -documento 14 unido al expediente-, ya el 13 de julio de 1980, se vio obligada a solicitar la declaración de suspensión de pagos, obviamente no determinada por la actuación administrativa que se había limitado a levantar las cuatro actas en fechas tan recientes a la solicitud de la suspensión, que impide apreciar el efecto tan fulminante que afirma la actora. La Entidad venía atravesando momentos de dificultad económica antes de la actuación administrativa y nada garantiza, como se afirma, que la no intervención administrativa hubiese*

*supuesto la posibilidad indiscutida de cumplir con el Convenio adoptado con los acreedores. Nada hay en el expediente que justifique que el mantenimiento de la autorización, la inexistencia de las actas o la publicación, evitase necesariamente los problemas económicos, que ya existían, o hubiese supuesto la recuperación de la empresa; ya que antes de tales circunstancias las dificultades económicas concurrían, sin que racionalmente se llegue al convencimiento de que desaparecieran con posterioridad, sin ninguna duda. No se puede por ello concluir la existencia de nexo causal entre la actuación administrativa y la quiebra económica de la actora -cuya raíz es anterior, como se ha señalado, a la actuación administrativa-.*

#### 4.2.- RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA DE LOS DAÑOS CAUSADOS POR LA ACTIVIDAD EJECUTIVA.

Sin duda alguna la actividad ejecutiva de la Administración Tributaria es la que puede generar más supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración en aquellos casos en que resulta posteriormente declarada ilegal por la propia Administración o los Tribunales.

##### *EMBARGO DE BIENES*

Es evidente que el embargo de bienes puede causar un quebranto patrimonial al administrado, máxime si posteriormente se procede a una ejecución que resulta ser finalmente ilegal. En estos casos la indemnización a favor del contribuyente es clara.

Siguiendo la relación establecida por MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI <sup>12</sup> los artículos 75 a 93 del RGR/2005 diferencian:

- *Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito y embargo de valores*

---

<sup>12</sup> José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli. Doctor en Derecho. Profesor Titular de Derecho tributario. Quincena Fiscal Aranzadi num. 1/2006 parte Práctica Fiscal. EDITORIAL ARANZADI, SA, PAMPLONA. 2006.

El embargo de cuentas bancarias o valores, al igual que el embargo de bienes inmuebles puede conllevar, además de los directos perjuicios derivados del mismo, otros perjuicios como las dificultades o imposibilidad de obtener nueva financiación de las entidades financieras, o la proyección distorsionada de la realidad económica de la empresa o persona física al exterior, con pérdidas económicas severas. No puede descartarse en absoluto que decretada la ilegalidad de la actuación ejecutiva pueda plantearse una acción de responsabilidad patrimonial a la Administración Tributaria por los perjuicios causados.

- ***Embargo de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo.***

Es sobradamente conocido el negativo efecto que produce en una compañía que le embarguen los créditos con terceros, lo que puede desencadenar perjuicios económicos muy importantes. También en este caso si se decreta la ilegalidad de la actuación ejecutiva pueda plantearse una acción de responsabilidad patrimonial a la Administración Tributaria por los perjuicios causados.

- ***Embargo de sueldos, salarios y pensiones.***

En la medida en que son la fuente de ingresos esencial de toda persona, los perjuicios que puede ocasionar un embargo sobre la misma son evidentes, y en caso de resultar el mismo ilegal debe resarcirse al contribuyente íntegramente de todos los perjuicios que se le han causado.

- ***Anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles en el registro de la propiedad.***

Como se ha expuesto la anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles puede conllevar graves perjuicios como las dificultades o imposibilidad de obtener nueva financiación de las entidades financieras, o la proyección distorsionada de la realidad económica de la empresa o persona física al exterior, con pérdidas económicas severas.

- ***Embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo***

El embargo de un Plan de Pensiones constituye otra fuente de ingresos esencial y por tanto muy sensible ante los perjuicios que un embargo pueda producir.

## ENAJENACIÓN DE LOS BIENES EMBARGADOS

- ***Valoración del bien y fijación del tipo***

Como señala MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI *“como quiera que son muy frecuentes en la práctica las situaciones de infra-valoración por la Admón tributaria de los bienes objeto de embargo, resulta de especial relevancia a estos efectos la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1988 en la que se declaró que una diferencia notoria entre el valor tasado y el alcanzado en la subasta redundaba en perjuicio del apremiado y puede significar una RESPONSABILIDAD patrimonial de la Administración. Igual ocurre cuando haya una diferencia notoria entre ambos valores y el valor real del bien”*.

- **Subasta**

Es evidente que cuando con posterioridad a haber subastado un bien inmueble, el cual pasa irremediamente a manos de un tercero, se declara la ilegalidad de la actuación ejecutiva, se causan unos perjuicios patrimoniales muy graves al administrado, que cuando se trata del domicilio del particular, hacen incluso viable una indemnización por daños morales.

En este sentido resulta muy interesante la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de marzo de 1997, en la que tras declararse la prescripción alegada por el administrado se anula el procedimiento ejecutivo y se reconocen los daños y perjuicios causados al contribuyente:

*“la prescripción de los débitos tributarios ejecutados, arrastra y produce la nulidad de todas las actuaciones posteriores, desde las providencias de apremio hasta la adjudicación de la finca..”*

*“Es claro que ha existido un daño o perjuicio económico efectivo y evaluable económicamente, en la medida en que don Angel G.G. ha perdido la legítima propiedad de la finca subastada, la cual no le puede ser devuelta en ejecución de esta Sentencia, porque la ha adquirido un tercero hipotecario, protegido por el artículo 34 de la Ley Hipotecaria, y es innegable que el daño es el resultado de los actos administrativos dictados por el Ayuntamiento de San Fernando de Henares, es decir existe una absoluta relación de causalidad entre dichos actos y el daño y por último es indiscutible que el daño causado es objetivamente antijurídico porque D. Angel cuando el Ayuntamiento le practicó las liquidaciones por el Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos y le impuso las sanciones de defraudación, no estaba obligado a pagar tales débitos*

*tributarios, por prescripción de los mismos, y por ende tampoco a soportar el procedimiento ejecutivo, que por ello se ha anulado.*

*Procede en consecuencia de conformidad con lo establecido en el artículo 106.2 de la Constitución Española y con el artículo 54 de la Ley 7/1985 de Bases del Régimen Local, vigente en la fecha que se produjo la lesión patrimonial, y hoy los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992...que el Ayuntamiento de San Fernando de Henares, responsable del daño causado, indemnice el mismo, y, por tanto deberá pagar a los herederos de Don Angel, parte apelante, el valor de mercado que la finca tenía en la fecha en que se produjo la adjudicación al Ayuntamiento, más los intereses de demora correspondientes desde dicha fecha hasta la ejecución de esta sentencia. La valoración de la finca junto con el cálculo de los intereses se llevará a cabo en la fase de ejecución de esta sentencia”.*

#### 4.3.- RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA DE LOS DAÑOS CAUSADOS POR LA CONSTITUCION DE GARANTÍAS A FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA.

Como se ha expuesto en el punto precedente una ejecución ilícitamente practicada o incluso una solicitud de suspensión ilícitamente denegada, puede generar graves perjuicios que son exigibles por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

En el caso que se declare ilegal el acto administrativo que fue recurrido por el administrado (Liquidación, Providencia de Apremio...) ello conlleva que las garantías que en su día fueron exigidas por la Administración Tributaria *ex lege*, lo fueron de forma ilícita. Ello genera responsabilidad de la Administración Tributaria pues es evidente que la prestación de garantías conlleva perjuicios patrimoniales importantes a quien prestó la garantía.

En este punto debe destacarse que tras muchos años de lucha de la doctrina más autorizada de este país, soportada en parte por reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo, se ha logrado que el Legislador, reconozca *ex lege* la existencia de los daños causados por la prestación indebida de garantías por el contribuyente, y establezca un procedimiento específico, al margen

del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, que permita con mayor celeridad el resarcimiento de los daños ocasionados por la prestación de la garantía.

Efectivamente con la modificación del artículo 81 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 fue el Legislador quien reconoció por primera vez la existencia de perjuicio patrimonial: *“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 adquiriera firmeza”*.

Y es a partir de la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Estatuto del Contribuyente, que se reconoce que una resolución condenatoria de la Administración y favorable para el administrado conlleva la indemnización de todos los costes de las garantías<sup>13</sup> para el administrado y se establece un procedimiento específico caracterizado por la celeridad para obtener el reembolso de los costes de las garantías.

El Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17-12-2003 (RCL 2003\2945), General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa establece el procedimiento para el reembolso del coste de las garantías, cuando se haya declarado improcedente la Liquidación, si bien con el alcance limitado previsto en el artículo 73:

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

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

*Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias.b)*

*Prendas con o sin desplazamiento.c)*

---

<sup>13</sup> El TEAC se había declarado incompetente para pronunciarse sobre la responsabilidad patrimonial de la administración. Resoluciones TEAC 1 de abril de 1992, 13 de mayo de 1993, 21 de julio de 1993, 9 de septiembre de 1993, 2 de marzo de 1994, 6 de abril de 1994, 22 de julio de 1994, 4 de abril de 1995. Hasta el Estatuto del Contribuyente los particulares para poder obtener la indemnización debían acudir a la vía independiente regulada en los artículos 141 y ss de la Ley 30/1992.

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

Por su parte el artículo 72 prevé la posibilidad de que existan otros perjuicios indemnizables si bien se remite, para su reclamación, al procedimiento general de responsabilidad de la Administración previsto en la Ley 30/1992:

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

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

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

*El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello.*

Un ejemplo de “otros costes” lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de mayo de 1992. La Sala considera como daño indemnizable el deterioro de una maquinaria y material inmovilizado improcedentemente por causas imputables a la Administración, aplicando en este caso, el tipo del 5% anual sobre el valor de estos materiales durante el tiempo que dura la inmovilización.

4.4.- RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DERIVADA DE DAÑOS CAUSADOS POR LA INTERVENCIÓN DE ABOGADO.

Existen dos posturas diferenciadas en relación a la posibilidad de incluir entre los perjuicios causados por la Administración los honorarios del Letrado que ha defendido al contribuyente.

### **En contra**

Se pronuncia en contra el Dictamen del Consejo de Estado de fecha 18 abril 2002:

*«(...) en la medida en que en la vía económico-administrativa no resulta preceptiva la intervención de letrado (artículo 33 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo). Únicamente cuando han concurrido circunstancias realmente excepcionales se ha modulado la regla anterior en el sentido de considerar indemnizables algunos de tales gastos.*

*En el presente caso no concurre circunstancia excepcional alguna. Se trata, en definitiva, de unos gastos que tienen su origen en la propia conducta de la interesada quien libremente ha decidido recurrir a los servicios de un abogado. En consecuencia queda así rota la relación de causalidad y por ello procede desestimar la presente reclamación».*

También es contraria la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 30 de enero de 2008, que constituye todo un ejemplo de la arbitrariedad con la que actúan algunos Tribunales en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración, si bien deja abierta la posibilidad de solicitar responsabilidad en el supuesto de interpretaciones erróneas de la propia Administración:

*“En anteriores sentencias la Sala razonó que si bien es cierto que la asistencia profesional no era imperativa a tenor de lo dispuesto en el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, como tampoco lo es en el hoy vigente Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de desarrollo de la Ley General Tributaria....teniendo en cuenta la realidad en que han de ser aplicadas; es decir, que tal asistencia en la práctica deviene imperativa una vez comprobada la*

complejidad ciertamente de los procedimientos impugnatorios en materia tributaria y la especialización de los funcionarios y órganos administrativos ante quienes han de desarrollarse tales procedimientos, llegándose a la conclusión que sin asistencia letrada no se hubiera alcanzado el resultado favorable a los contribuyentes....

(...)

Esta Sala abandonó este criterio ya en anteriores sentencias y en sus recientes resoluciones ha optado mayoritariamente por la otra solución... sólo los planteamientos que contradigan otros reiterados anteriores, se separan de una interpretación judicial reiterada, de instrucciones de los superiores jerárquicos o de una interpretación asumible desde las reglas de la lógica jurídica, pueden dar lugar a la responsabilidad que nos ocupa, porque en tales casos la labor interpretativa no es conforme con las reglas de la interpretación de las normas jurídicas y, por tal razón, el perjudicado no tiene obligación de soportar los perjuicios derivados de esa concreta interpretación

## **A favor**

A favor se pronuncia CHECA GONZALEZ quien señala que:

*“es conveniente y razonable no ser tan tajante sobre este extremo, porque una cosa es que ya no sea obligatoria, en términos generales, la preceptiva intervención de letrado en la vía económico-administrativa; y otra, bien distinta, es que en no pocas ocasiones los particulares para poder defenderse adecuadamente, a la vista de la complejidad del ordenamiento jurídico tributario, precisan, inevitablemente, el amparo de un profesional experto en la materia, ya que en caso contrario se encontrarán en una difícil situación, corriéndose un riesgo muy elevado de que sus pretensiones no prosperen por no haber sabido articular eficazmente los correspondientes alegatos de defensa, con el evidente perjuicio que ello implica”.*

El reputado autor expone que “esta tesis ha sido ya, por lo demás, reconocida en la, en mi opinión, muy acertada STSJ Comunidad Valenciana de 24 enero 2002 ( JT 2002, 980) , en la que parte de lo declarado por la STS de 4 abril 1997 ( RJ 1997, 2662). En ella se indicó que los

*honorarios profesionales que se hubieran tenido que abonar para efectuar una reclamación en vía administrativa son voluntarios «pero tal voluntariedad que si bien es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con asesoramiento Jurídico es evidente dada la complejidad del asunto por lo que no cabría rechazar sin más la pretensión en este punto».*

#### 4.5.- RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR DEMORA EN LA RESOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

La Doctrina más autorizada de este país sostiene desde hace años que la extralimitación de los plazos en el desarrollo de los procedimientos tributarios, ya sean de gestión, inspección, recaudación o revisión, puede producir de forma fehaciente la lesión patrimonial de los administrados, siendo causa suficiente para que los mismos puedan instar la responsabilidad de la Administración Tributaria.

Existen diversas resoluciones de nuestros Tribunales que reconocen la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria en el retraso en resolver por parte del TEAR/TEAC:

- La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de marzo de 1991, reconoce la responsabilidad patrimonial de la Administración por retrasos injustificados del TEAC en resolver una reclamación. La indemnización se fija por los gastos de aval soportado, así como los correspondientes intereses:

*“existe un quebranto patrimonial que aún siendo de escasa entidad económica no solo resulta individualizado sino perfectamente evaluable y la actuación administrativa que por un error reconocido ha dado lugar al defectuoso funcionamiento de un servicio público, viene expresada la tardanza en resolver la reclamación más allá de lo razonable en relación con la complejidad de la cuestión debatida y con el estándar medio admisible a este tipo de reclamaciones”*

- Las Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 29 de abril de 1999 y 10 de septiembre de 1999 consideran que el retraso en resolver por parte del TEAC constituye una dilación indebida en el funcionamiento normal del servicio público, en este caso el

prestado por el TEAC encardinado en el Ministerio de Economía y Hacienda, que ha supuesto un evidente perjuicio patrimonial al Ayuntamiento de Madrid, incurriendo por tanto aquél en un claro supuesto de responsabilidad patrimonial.

La Sentencia cita diversas Sentencias que acogen la responsabilidad patrimonial:

*“dilación indebida apreciada por las Salas de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencias de 11 de marzo, 29 de abril y 28 de noviembre de 1994 y cuyas circunstancias fácticas, por acreditadas, no pueden ser discutidas en este recurso. Así concurren un daño real, efectivo, evaluable económicamente, individualizable con relación al Ayuntamiento de Madrid, una relación de causalidad entre aquel retraso y el perjuicio patrimonial producido al Ayuntamiento de Madrid...*

*fundamentos en que se basa la tesis de la actora, resultando indiscutible un daño patrimonial causado a la recurrente por el tardío funcionamiento de un organismo administrativo dependiente del Ministerio recurrido..”*

- La Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21 de marzo de 2006 expone abiertamente que: *“el retraso de la Administración en la tramitación o resolución de las reclamaciones sólo puede implicar, en su caso, un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración, pero nunca una reducción o supresión de los intereses devengados”*

Es cierto que existen también resoluciones contrarias a la estimación de la responsabilidad patrimonial como la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 8 de febrero de 1999, en la que el administrado discute ante la Sala la imposición de intereses de demora más allá del plazo de un año legalmente establecido. El Tribunal desestima la petición de responsabilidad patrimonial en base a un único argumento:

*“El único efecto que se deriva de la resolución de la reclamación más allá del año es el que dispone el propio párrafo 2 del art. 70 invocado, es decir la responsabilidad del funcionario causante de la demora sin causa justificada”<sup>14</sup>.*

Pero estas resoluciones dictadas en sentido contrario han quedado absolutamente en evidencia con la promulgación de la nueva Ley 58/2003 General Tributaria, ya que es el propio Legislador quien en el artículo 240.2, refiriéndose al plazo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas y recurso de alzada acoge las demandas de la doctrina y la Jurisprudencia antes citada y expone:

*“Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, **dejará de devengarse el interés de demora** en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley”*

Por su parte el artículo 26.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

*“4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración Tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”*

Es por tanto el propio Legislador quien reconoce la evidente responsabilidad que recae en la Administración Tributaria cuando se extralimita en el plazo previsto legalmente para la

---

<sup>14</sup> STS de 10 de diciembre de 1971: *“la demora en la tramitación de un expediente...no deriva responsabilidad patrimonial directa, salvo en los casos en que se establezca en la Ley especial correspondiente”*.

resolución de los procedimientos, lo que impide que –más allá de dicho año- puedan exigirse intereses de demora al administrado.

Hasta aquí podría pensarse *ab initio*, que los esfuerzos de la doctrina y jurisprudencia más garantistas han dado sus frutos.

Sin embargo la Disposición Transitoria Primera limita incomprensiblemente la previsión del Legislador a los procedimientos que se inicien tras la entrada en vigor de la Ley (1 de julio de 2004):

*“2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta Ley”*

¿Qué sucede entonces con los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley?

Existen ya resoluciones de carácter marcadamente restrictivo como la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 23 de marzo de 2007:

*“Es cierto que el artículo 240.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en relación con la vía económico-administrativa, que transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la Ley, pero igualmente es cierto que como indica el Abogado del Estado, la propia LGT veda la aplicación retroactiva de tal precepto, al indicar la Disposición Transitoria Quinta apartado 3, que lo dispuesto en el artículo 240.2 LGT se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la ley.*

*El propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 25 de junio de 2004 antes citada, no aplicó la limitación temporal en el devengo de intereses contemplada por el artículo 240.3 LGT por no estar la norma en vigor en el momento de los hechos enjuiciados”*

En mi modesta opinión se está vulnerando de forma flagrante el artículo 14 de la Constitución, ya que sin motivo ni justificación alguna se discrimina a unos administrados (los que recurrieron antes de la entrada en vigor) frente a otros (los que han recurrido después de la entrada en vigor), con el agravante de que antes de promulgarse la nueva Ley General Tributaria ya existían resoluciones judiciales que consideraban un perjuicio inadmisibles para el administrado el pago de intereses de demora más allá del año previsto para resolver el TEAR/TEAC, lo que precisamente provocó la reforma introducida en la nueva Ley General Tributaria.

Es decir para una gran cantidad de contribuyentes (seguramente miles de expedientes) un interpretación restrictiva les puede dejar en peor condición de la que estaban con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, lo que carece de toda lógica, sentido y justificación y es impropio de un Estado de Derecho, ya que nadie puede entender que una Ley finalmente reconozca unas garantías que diversos Tribunales ya habían aplicado, y deje al margen de dichas garantías a buena parte de los contribuyentes.

**Frente a esta situación pueden plantearse diferentes actuaciones:**

- La **PRIMERA** de ellas plantear en el trámite de ejecución de Sentencia una CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD sobre la Disposición Transitoria Primera apartado segundo, por vulneración del artículo 14 de la Constitución ya que sin motivo ni justificación alguna se discrimina a unos administrados (los que recurrieron antes de la entrada en vigor) frente a otros (los que han recurrido después de la entrada en vigor), dejando a miles de contribuyentes en una situación de total desamparo. En este sentido es de plena aplicación la doctrina sentada en la STC 119/2002 (Sala Primera), de 20 de mayo y en la STC 200/2001, de 4 de octubre:

*«El art. 14 CE contiene en su primer inciso una cláusula general de igualdad de todos los españoles ante la Ley, habiendo sido configurado este principio general de igualdad, por una conocida doctrina constitucional, como un derecho subjetivo de los ciudadanos a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y que exige que los supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas y*

que, para introducir diferencias entre ellos, tenga que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, y cuyas consecuencias no resulten, en todo caso, desproporcionadas. Como tiene declarado este Tribunal desde la STC 22/1981, de 2 de julio, recogiendo al respecto la doctrina del Tribunal Europeo de Derecho Humanos en relación con el art. 14 CEDH (RCL 1999, 1190, 1572), el principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica, de manera que no toda desigualdad de trato normativo respecto a la regulación de una determinada materia supone una infracción del mandato contenido en el art. 14 CE, sino **tan sólo las que introduzcan una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales, sin que se ofrezca y posea una justificación objetiva y razonable para ello**, pues, como regla general, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas y, en consecuencia, veda la utilización de elementos de diferenciación que quepa calificar de arbitrarios o carentes de una justificación razonable. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, **que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.**

En resumen, el principio de igualdad, no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere **un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida** (SSTC 22/1981, de 2 de julio, F. 3; 49/1982, de 14 de julio [RTC 1982, 49], F. 2; 2/1983, de 24 de enero [RTC 1983, 2], F. 4; 23/1984, de 20 de febrero [RTC 1984, 23], F. 6; 209/1987, de 22 de diciembre [RTC 1987, 209], F. 3; 209/1988, de 10 de noviembre [RTC 1988, 209], F. 6; 20/1991, de 31 de enero [RTC 1991, 20], F. 2; 110/1993, de 25 de marzo [RTC 1993, 110], F. 6;

*176/1993, de 27 de mayo [RTC 1993, 176], F. 2; 340/1993, de 16 de noviembre [RTC 1993, 340], F. 4; 117/1998, de 2 de junio [RTC 1998, 117], F. 8, por todas)».*

*Esto así, el principio genérico de igualdad no postula ni como fin ni como medio la paridad pero sí exige la razonabilidad de la diferencia normativa de trato.*

*4 El juicio de igualdad, por lo demás, es de carácter relacional. Requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio [RTC 2000, 181]) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, **homogéneas o equiparables**, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre [RTC 1986, 148]; 29/1987, de 6 de marzo [RTC 1987, 29]; 1/2001, de 15 de enero [RTC 2001, 1]). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma.*

- La **SEGUNDA** instar un PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. En esta línea parece pronunciarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21 de marzo de 2006 que expone abiertamente que: “*el retraso de la Administración en la tramitación o resolución de las reclamaciones sólo puede implicar, en su caso, un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración, pero nunca una reducción o supresión de los intereses devengados*”. Ello suscribiría nuevamente la reiterada doctrina aplicada por los Tribunales de la autonomía del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial, que en el caso de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador llega a inhabilitar los efectos del artículo 40.1 de Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Efectivamente el Tribunal Supremo, en el ámbito de la responsabilidad patrimonial

derivada de un acto legislativo, reaccionó contra las tesis de prospectividad del Tribunal Constitucional (que solo consideraba a futuro los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma a partir de la STC 45/1989), estableciendo que es factible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial derivada de un acto legislativo que haya sido declarado inconstitucional, aun inclusive en el supuesto de que el proceso estuviese ya fenecido, ya que la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia:

*«El resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada, que sigue manteniendo todos sus efectos, sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificable, producido por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas por estar fundado aquél en la directa aplicación por los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional no consentida por la interesada. Sobre este elemento de antijuridicidad en que consiste el título de imputación de la responsabilidad patrimonial no puede existir la menor duda, dado que el Tribunal Constitucional declaró la nulidad del precepto en que dicha liquidación tributaria se apoyó. (SSTS de 29 de febrero de 2000, 13 de junio de 2000, 15 de julio de 2000).*

En el mismo sentido se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de junio de 2000 cuando señala que “ **la acción de responsabilidad es ajena a la firmeza del acto**”. Ello viene justificado por la propia naturaleza de la misma; por un lado como garantía para el contribuyente frente a los quebrantos patrimoniales injustos provocados por la Administración Tributaria y por otro como elemento disuasorio respecto a la Administración Tributaria.

En mi opinión la aplicación de la Disposición Transitoria Primera no puede ser interpretada en el sentido de que unos contribuyentes tienen el deber de soportar los perjuicios, que el propio Legislador reconoce se producen por el retraso en resolver los procedimientos por la Administración Tributaria, máxime cuando se está provocando una flagrante vulneración del artículo 14 de la Constitución. Si los Tribunales entienden

que existe este deber legal de soportar unos perjuicios ilegales, sin duda hay que poner todos los medios para conseguir la inconstitucionalidad de la mencionada disposición, y una vez conseguida exigir también responsabilidad al Estado Legislador en los términos que han sido expuestos en las sentencias antes citadas de forma que todos los contribuyentes se vean resarcidos de los perjuicios que le ha causado la Administración Tributaria.

Si en cambio se entiende que la vía de la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria es factible, atendida su independencia y ausencia de vinculación con la cosa juzgada, se respetaron los derechos a todos los contribuyentes si bien existirán dos caminos distintos para obtener la restitución de los daños causados; ejecución de Sentencia, procedimiento de responsabilidad patrimonial de a Administración Tributaria.

- La **TERCERA**. Instar un procedimiento de responsabilidad patrimonial al Estado Legislador por vulneración del principio de confianza legítima.

Sin duda alguna nuevamente tenemos por delante un largo proceso por conseguir el respeto de los derechos constitucionales de los contribuyentes

#### 4.6.- LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LA CONSULTA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La doctrina sostiene que si la Administración Tributaria causa perjuicios al administrado derivados del desarrollo de la labor consultiva, debe asegurar igualmente al contribuyente que los mismos le serán resarcidos.

En este sentido se expresa MATA SIERRA <sup>15</sup>:

*“Una cosa es que la Administración, en el caso de que la consulta no sea vinculante para la misma –como ocurre la mayoría de veces en el marco tributario- pueda*

---

<sup>15</sup> Ob. Cit MATA SIERRA. Pág. 154.

*separarse de un criterio mantenido con anterioridad, eso nada lo impide y lo conlleva el propio carácter no vinculante de esta actuación administrativa, y otra muy distinta es que, derivado de ese comportamiento, se genere un perjuicio al particular. Si este último es individualizable, efectivo y económicamente evaluable, a tenor de la teoría de la responsabilidad patrimonial resulta evidente la necesidad de que la Administración Tributaria resarza al administrado por los daños que le haya causado su cambio de criterio”.*

En el mismo sentido se expresa CALVO VERGEZ <sup>16</sup> con cita de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo:

*“A nuestro juicio se trata de una cuestión no exenta de una cierta trascendencia, máxime si tenemos en cuenta el carácter vinculante general y erga omnes que, como hemos indicado, se otorga en la actualidad a las contestaciones a consultas tributarias, así como la pérdida de la exención de responsabilidad una vez que el sentido de la consulta hubiese sido modificado. En este sentido existe jurisprudencia que considera que la Administración incurriría en estos casos en un supuesto de responsabilidad patrimonial susceptible de ser exigida por el contribuyente que hubiera padecido las consecuencias derivadas de la interpretación errónea. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1999 ( RJ 1999, 2039) . No obstante, en un sentido contrario a la existencia de un funcionamiento anormal de los servicios públicos y la consiguiente RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL de la Administración se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 1990 ( RJ 1990, 4842)” .*

## **V.- PROCEDIMIENTO PARA LA RECLAMACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

El procedimiento para la reclamación de responsabilidad patrimonial a la Administración Tributaria, se rige por lo dispuesto en los artículos 141 y ss de la Ley 30/1992, por el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos

---

<sup>16</sup>Juan Calvo Vérguez. Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León. Quincena Fiscal Aranzadi num. 3/2006 parte Doctrina. EDITORIAL ARANZADI, SA, PAMPLONA. 2006.

de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial y por las normas específicas del ordenamiento jurídico tributario <sup>17</sup>

### **Inicio del procedimiento**

El procedimiento puede iniciarse de oficio por la propia Administración Tributaria o bien a instancia del administrado (art. 142.1 Ley 30/1992) quien presentará escrito de reclamación dirigido al MINISTRO DE ECONOMIA Y HACIENDA en el que expondrá los hechos y razones que fundamentan la pretensión de indemnización. El contenido material de las solicitudes deberá ir dirigido a acreditar: las lesiones producidas, la relación causal, la evaluación económica, la no prescripción del derecho. Deben acompañarse las pruebas de las que se disponga y solicitar las que se consideren convenientes<sup>18</sup>.

Presentada la reclamación la Administración viene obligada a tramitar el procedimiento. Si se dan los requisitos previstos en el artículo 143.1 de la Ley 30/1992 podrá acordarse la sustanciación de un procedimiento abreviado<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Instrucción 14/1998 de 31 de julio de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria

La Resolución de 11 de julio de 2006 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria delega en el Director Adjunto de Administración Económica las competencias para iniciar e instruir de los procedimientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de responsabilidad patrimonial. Se exceptúa el inicio e instrucción de aquellos procedimientos sobre dicha materia cuya cuantía sea inferior a 30.000 euros, cuya competencia se delega en el Subdirector Adjunto de Apoyo a Unidades de la Dirección Adjunta de Administración Económica.

El Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, *por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda* atribuye a la Secretaria General Técnica del Ministerio: *La tramitación, formulación de propuestas y, en su caso, resolución de los recursos interpuestos contra actos de cualquier autoridad del departamento, las revisiones de actos nulos y anulables, las reclamaciones de daños y perjuicios por **responsabilidad patrimonial**, las reclamaciones previas a la vía judicial, los conflictos jurisdiccionales y cuestiones de competencia.*

<sup>18</sup> TOMAS COBO OLVERA. El procedimiento para la exigencia de la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas. Editorial BOSCH 2007.

<sup>19</sup> Se reconoce el derecho a la indemnización en el plazo de 30 días *“cuando a la vista de las actuaciones, documentos e informaciones del procedimiento general, el órgano instructor entienda que son inequívocas la relación de causalidad entre la lesión y el funcionamiento del servicio público, la valoración del daño y el cálculo de la cuantía de la indemnización”.*

El derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización.

Cabe la posibilidad de adoptar medidas provisionales para asegurar la eficacia de la resolución.

### **Instrucción del procedimiento**

Recibida la reclamación o, en su caso, la copia de la misma por el servicio cuyo funcionamiento haya ocasionado la presunta lesión indemnizable, emitirá el informe previsto en el artículo 10.1 del Real Decreto 429/1993, con especial referencia a los hechos sobre los que se fundamente la solicitud de responsabilidad patrimonial, en el plazo máximo de diez días desde que se recibió aquélla, remitiéndolo directamente a la Dirección Adjunta de Administración Económica junto con el expediente administrativo que corresponda, con el cual deberá acompañarse copia ordenada de todos los antecedentes referidos a los hechos de la petición formulada, así como de cuantos otros documentos o datos considere de relevancia para la resolución de la reclamación.

El órgano ante el que se tramite el procedimiento realizará todas las actividades probatorias necesarias para la determinación, conocimiento y comprobación de los perjuicios alegados por el administrado.

En especial, deberá solicitar Informe del Servicio Jurídico de la Agencia cuando en el expediente de responsabilidad patrimonial se planteen cuestiones jurídicas complejas o cuando no exista un criterio jurídico fijado para asuntos similares.

Se solicitará también Dictamen del Consejo de Estado a quien se solicitará se pronuncie sobre la existencia o no de relación de causalidad, y en su caso sobre la valoración del daño causado y la cuantía de la indemnización

### **Audiencia y vista**

Con anterioridad al trámite de audiencia los administrados podrán presentar cuantas alegaciones consideren oportunas y aportar documentos y otros elementos de juicio.

Instruido el procedimiento e inmediatamente antes de dictar la propuesta de resolución se confiere un trámite de audiencia de 15 días a los interesados.

## **Resolución**

Por la Subdirección General de Gestión Financiera se elaborará la correspondiente propuesta de resolución, a los efectos de que, previo dictamen del Consejo de Estado, si se estimase oportuno se dicte la correspondiente Orden Ministerial.

Según el artículo 142.6 de la Ley 30/1992, la resolución administrativa de los procedimientos sobre responsabilidad patrimonial de la Administración pone fin a la vía administrativa.

La Orden Ministerial, en caso de ser desestimatoria de la solicitud de responsabilidad, puede ser recurrida mediante recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional o Juzgado Central.

## **Ejecución y pago material**

Declarado el derecho del particular a obtener la correspondiente indemnización, por sentencia judicial firme u Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, la Dirección Adjunta de Administración Económica propondrá al Director del Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica su ejecución, que realizará por delegación de la Dirección General de la AEAT.