

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de junio de 2026

Sala 3.^a

R.G. 3809/2023

SUMARIO:**Procedimiento de recaudación. Reembolso del coste de las garantías. Importes no reembolsables.**

Comisiones de mantenimiento del aval devengadas con posterioridad a la devolución de la garantía. El reembolso del coste de las garantías comprende las cantidades efectivamente satisfechas por primas, comisiones y gastos de formalización, mantenimiento y cancelación del aval devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía, sin que puedan incluirse los costes correspondientes al período posterior, aunque las comisiones se hayan satisfecho por anticipado y el aval no haya sido formalmente cancelado hasta una fecha posterior. Asimismo, la interposición de un recurso de alzada por el órgano de la Administración autonómica legalmente legitimado y la consiguiente revisión de la resolución del TEAR no vulneran los principios de buena fe, confianza legítima, buena administración ni el principio de «reformatio in peius».

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid con fecha 26/01/2023, que estimó parcialmente la reclamación nº 28-21532-2020, promovida frente al acuerdo parcialmente estimatorio del recurso de reposición nº 15/RD ...2.2 2020 planteado contra la resolución de solicitud de reembolso del coste de garantías de fecha 23/06/2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Del contenido del expediente quedan acreditados, entre otros, los siguientes hechos que aquí interesan:

- Con fecha .../.../2000, la Audiencia Nacional dictó sentencia estimatoria en el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad **QR SA**, relativo a la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ejercicio 1989), por la que se anuló la liquidación tributaria practicada para ser sustituida por otra en la forma y con las garantías mencionadas en la citada sentencia.

- En ejecución del fallo anterior, la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid extendió Acta de disconformidad A02...003 por el concepto y ejercicio de referencia, fijando una deuda tributaria por importe de 3.272.166,36 euros, incluyendo 1.841.706,83 como intereses de demora.

- Contra la citada liquidación el obligado tributario, el 04/06/2004 se interpuso recurso de reposición quedando suspendida la ejecución del acto impugnado y el ingreso de la deuda derivada del acta al haberse aportado garantía suficiente en forma de aval bancario presentado por el **BANCO_1** - actualmente **BANCO_2**- en fecha 03/06/2004.

- Tras diversos recursos y reclamaciones presentadas relativos al cálculo de los intereses de demora de la deuda liquidada en el Acta A02...003 -que rebajaron la deuda total resultante a ingresar-, con fecha 27/01/2020 se formalizó acta de entrega a la obligada tributaria de la garantía presentada en forma de aval bancario antes citado.

- Con fecha 27/04/2020, la entidad solicitó el reembolso de los costes de las garantías prestadas aportando, a tal efecto, certificado del **BANCO_2** de fecha 26/02/2020 correspondiente a las comisiones devengadas a favor de la entidad bancaria correspondientes al aval por importe total de 492.242,23 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 23/06/2020, el Jefe de Área de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos dictó resolución nº .../20 reconociendo el derecho a la devolución en la cuantía de 175.558,40 euros,

Síguenos en...

equivalente al 49,38% de los costes de la garantía soportados desde la fecha de presentación de la misma (03/06/2004) hasta la fecha de la devolución del aval (27/01/2020) por importe de 118.252,90 euros; así como a la cuantía del interés legal vigente correspondiente por importe 57.305,50 euros.

La resolución anterior consta notificada el 25/06/2020.

TERCERO.- Con fecha 21/07/2020 se interpuso recurso de reposición nº 15/RD ...2.2 2020 contra el acto anterior, que fue estimado parcialmente mediante acuerdo de 07/09/2020 con arreglo, en síntesis, al siguiente fundamento:

*"(...), el importe liquidado en su día en concepto de deuda tributaria, garantizada con el aval prestado por la entidad **BANCO_1** con fecha 03 de junio 2004 (...), ascendía a 3.272.166,36 euros, mientras que la cuantía que resulta por el citado concepto del Acuerdo de fecha 20 de septiembre de 2013 asciende a 1.656.311,03 euros, por lo que la liquidación garantizada inicialmente resulta improcedente en un 49,38%, por lo que el reembolso de los costes de la garantía aportada debe alcanzar dicho porcentaje.*

*Dicho porcentaje, como pone de manifiesto el representante de la obligada tributaria, debe aplicarse sobre el importe de 492.242,23 euros, siendo este el importe de los gastos ocasionados por el aval, tal y como consta en el certificado emitido por la entidad bancaria **BANCO_2**.*

En virtud de lo expuesto se aprecia la existencia de un error aritmético en la Resolución de reembolso de costes de la garantía dictado en fecha 23 de junio de 2020, (...). Ya que se reconoció un total de 118.252,90 euros correspondiente al 49,38% de los costes de la garantía aportada desde la fecha de presentación de la misma (03/06/2004) hasta la fecha de devolución de la garantía (27/01/2020) cuando debió reconocerse 241.800,18 euros, (...).

..., se ACUERDA ESTIMAR PARCIALMENTE el presente recurso de reposición (...), procediendo a rectificar el cálculo del importe del coste de las garantías a reembolsar y reconociendo el derecho a la devolución de la diferencia, por importe de 124.897,84 euros (...)"

La resolución anterior consta notificada el 21/09/2020.

CUARTO.- Con fecha 21/10/2020 se interpuso reclamación nº 28-21532-2020 ante el TEAR de Madrid, que fue estimada parcialmente mediante resolución de fecha 26/01/2023, anulando el acto impugnado y acordando la retroacción de actuaciones, con arreglo al siguiente fundamento:

"(...) el reembolso debe ser parcial, tal y como se expone en el Hecho Quinto del acuerdo del recurso de reposición impugnado, esto es, el 49,38%, parte improcedente de la liquidación garantizada, sobre el importe de 492.242,23 euros, gastos ocasionados por el aval que garantizaba la deuda.

La Administración acordó la devolución de los costes de la garantía en cuantía de 241.800,18 euros. Se constata que el 49,38% aplicado al importe de 492.242,23 euros, como se ha especificado en el punto anterior, no se corresponde con la cuantía acordada en la resolución impugnada, por lo que procede estimar en parte la pretensión actora, retrotrayendo las actuaciones para que se calcule de nuevo el importe a devolver, de acuerdo al porcentaje improcedente de la liquidación garantizada."

La resolución anterior consta notificada a **QR SA** con fecha 30/01/2023 y al Director de Tributos de la Comunidad de Madrid, según manifiesta, el 27/02/2023.

QUINTO.- Con fecha 24/03/2023, el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid interpuso el presente recurso de alzada alegando, en síntesis, los extremos siguientes:

"(...) el reembolso de costes alcanzará a las cantidades satisfechas devengadas hasta la devolución de la garantía, y no hasta la fecha en que la misma fue cancelada por parte de la obligada tributaria. Por ello, esta Administración calculó tales cantidades hasta la fecha en la cual a la obligada tributaria se le efectuó, mediante la correspondiente Acta de entrega, la devolución de la garantía presentada en forma de aval bancario, con fecha 27 de enero de 2020.

(...) Si bien, fue con fecha 26 de febrero de 2020, emitido el certificado de la entidad bancaria con detalle de las comisiones devengadas a la obligada tributaria hasta ese momento, no tiene que tenerse en cuenta dicha fecha a efectos del cálculo de las cantidades que originan el derecho de reembolso, en tanto que el representante de la obligada tributaria retiró el aval con fecha 27 de enero de 2020, teniendo desde esa misma fecha opción de cancelar el aval constituido con la entidad bancaria, y por ende, reducir las

comisiones devengadas por esta. Resarcir los costes incurridos por la obligada tributaria con posterioridad a la devolución del aval supondría que la Administración deba reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad de la misma al cancelar con posterioridad el aval constituido a su favor con la entidad financiera.

Por ello, la cantidad devuelta a la obligada tributaria asciende a 241.800,14 euros, que representa 49,38% de los costes de la garantía aportada desde la fecha de presentación de la misma, el 3 de junio de 2004, hasta la fecha de devolución de la garantía, el 27 de enero de 2020."

SEXTO.- Evacuado el trámite de puesta de manifiesto del recurso de alzada interpuesto por el Director recurrente, **QR SA** alegó, en síntesis, los siguientes extremos:

- Se muestra conforme con el porcentaje aplicable a la devolución de los costes de la garantía aportada (49,38%) pero considera incompleta su ejecución, dado que la Administración acordó devolver el importe de 241.800,14 euros, siendo la cuantía correcta a devolver 243.069,21 euros.
- Con fecha 28/03/2023, la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, en ejecución de la resolución nº 28/21532/2020 de 26/01/2023, acordó reconocer el derecho a la devolución del importe pendiente de reembolsar, esto es, 1.269,07 euros.
- Contra esa resolución interpuso recurso contra la ejecución ante el TEAR de Madrid por haberse excluido del importe total a devolver determinados intereses de demora (57.305,50 euros).
- Con fecha 03/05/2023, la administración autonómica acordó la devolución del importe de las garantías pendientes de reembolsar (1.269,07 euros) así como la cuantía del interés legal vigente desde la fecha efectiva del pago de la última comisión asumida por la obligada tributaria hasta la fecha del acuerdo por importe de 129,51 euros.
- En base a los antecedentes anteriores, asumir las alegaciones del Director recurrente supondría actuar en contra de la imposibilidad de modificar los actos propios de las Administraciones Públicas declarativos de derechos. La Administración ha quedado vinculada con sus actuaciones previas en virtud de las cuales ha reconocido, hasta en dos comunicaciones, la devolución del importe del coste de las garantías pendientes de reembolsar (1.269,07 euros) que ahora, por medio de la interposición del recurso de alzada, considera improcedente.
- Vulneración de los principios de buena fe, confianza legítima y buena administración.
- La estimación del recurso de alzada iría contra la «reformatio in peius».

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución del TEAR de Madrid de fecha 26/01/2023, que estimó parcialmente las pretensiones en relación a la solicitud de reembolso del coste de garantías, es ajustada a Derecho.

TERCERO.- El artículo 33 LGT regula el reembolso del coste de las garantías en los siguientes términos:

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

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

2. Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés legal se devengará desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

(...).

El precepto anterior encuentra su desarrollo reglamentario en el Capítulo II del Título V del RGRVA, que si bien comprende los artículos 72 a 79, es preciso destacar los siguientes:

Artículo 72. Ámbito de aplicación.

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.

(...).

Artículo 73. Garantías cuyo coste es objeto de reembolso.

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:

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

(...).

Artículo 74. Determinación del coste de las garantías prestadas.

1. El coste de las garantías estará integrado por las siguientes partidas:

a) En los aavales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

(...).

CUARTO.- El TEAR de Madrid estimó parcialmente la reclamación al considerar que la cuantía de 241.800,18 euros reconocida por la administración autonómica no se ajustaba al cálculo aritmético de aplicar un porcentaje del 49,38% al importe de 492.242,23 euros, correspondiente a los gastos devengados por el aval certificados por la entidad bancaria.

Por el contrario, el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid alega que el cálculo se realizó hasta la fecha en la que se efectuó la devolución del aval (27/01/2020) y no hasta la fecha en que dicho aval fue cancelado por la obligada tributaria, pues, según considera, ello supondría «reembolsar unos costes que solo responden a la pasividad» de la interesada al cancelar con posterioridad el aval constituido a su favor con la entidad financiera (26/02/2020).

Por tanto, la cuestión a dilucidar se circunscribe a determinar si el reembolso de los costes de la garantía en un porcentaje del 49,38% debe aplicarse sobre la totalidad de los gastos devengados o si, por el contrario, han de excluirse los devengados con posterioridad a la devolución del aval a la interesada.

QUINTO.- En el presente supuesto, mediante resolución de 07/09/2020 la administración autonómica reconoció una cuantía a reembolsar por importe de 241.800,18 euros en concepto de costes de aval. Para obtener esa cantidad, tuvo en cuenta las siguientes fechas e importes relativos a la garantía constituida:

Constitución	Devolución	Cancelación	Comisiones
03/06/2004	27/01/2020	26/02/2020	492.242,23

Partiendo de los datos anteriores, se cuantificó el coste diario del aval en 85,66694 euros/día, fruto del cociente entre los costes totales devengados certificados por la entidad bancaria (492.242,23 euros) y los días transcurridos desde el 03/06/2004 hasta el 26/02/2020 (5.746 días). Asimismo, la base de cálculo del coste -sobre la que se aplica el porcentaje- nace del producto entre el coste diario del aval y los días transcurridos desde la fecha de constitución y la fecha de devolución del aval (5.716 días), cuyo resultado asciende a 489.672,22 euros. La cuantía finalmente reconocida es el resultado de multiplicar dicha base (489.672,22) por el citado porcentaje del 49,38%.

Del certificado bancario aportado en la solicitud de reembolso, se constata que las comisiones se devengan trimestralmente, adeudándose en la cuenta de la sociedad por anticipado, esto es, el primer día de cada trimestre. Más concretamente, el último trimestre devengado fue el comprendido entre el 10/12/2019 y el 09/03/2020, adeudándose la cuantía de 11.337,11 euros el propio 10/12/2019.

Sobre esta particular cuestión, relativa a un supuesto idéntico al ahora enjuiciado, ha tenido ocasión de pronunciarse este TEAC mediante resolución nº 00/05475/2009 dictada el 06/10/2010 en los términos siguientes:

«(...) En cuanto a la improcedencia del prorrateo de los costes del aval del Banco ..., ya que el acuerdo impugnado denegó el pago de la comisión pagada en el último trimestre, se ha de señalar lo siguiente. El aval del Banco ... fue devuelto el 30 de abril de 2004, por lo que se reembolsaron los costes entre la fecha de presentación (15 de octubre de 2002) y dicha devolución, como señala el apartado 2 del citado artículo 3 del R.D. 136/2000.

El hecho que la entidad recurrente realizara el pago de los gastos de mantenimiento del citado aval por trimestres anticipados, en ese caso del trimestre devengado el 19 de abril de 2004, no determina que la Administración deba abonar los costes producidos una vez devuelto el citado aval. (...)».

Sin perjuicio de la resolución anterior, hemos de destacar también la Doctrina de este TEAC (resolución nº 00/02330/2009 de fecha 02/12/2009) en la que se determinó que el reembolso de los costes de las garantías alcanza únicamente a las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.

A la vista de lo anterior, este TEAC estima correcta la liquidación practicada por la Comunidad de Madrid, en consonancia con lo alegado por el Director General de Tributos.

SIXTO.- Invoca la entidad recurrente la vulneración de los principios de buena fe, confianza legítima y buena administración, así como el límite operado por el principio de la «reformatio in peius», toda vez que la administración no puede modificar los actos propios sino es mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión.

Hemos de partir de lo establecido en el artículo 241 LGT, según el cual:

«1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

En los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha

solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

(...).»

En este sentido, es el propio legislador el que atribuye, no solo a los interesados, sino a los Directores Generales, Directores de Departamento y «órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas», la potestad de interponer recurso de alzada ordinario ante la resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales.

Por tanto, la estimación del recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, con la consiguiente anulación de la resolución de fecha 26/01/2023 del TEAR de Madrid y los correlativos actos de ejecución que se hayan podido dictar, toda vez que el órgano recurrente no solicitó la suspensión de la ejecución del fallo económico administrativo; no vulneraría ninguno de los límites y principios invocados pues dicha decisión no es fruto de una actuación discrecional de la Administración, sino el parecer de este TEAC en la resolución de un recurso de alzada interpuesto por quien está legalmente legitimado para ello.

SÉPTIMO.- En conclusión, en base a los fundamentos expuestos, procede estimar el recurso interpuesto por el Director recurrente y, por tanto, la anulación de la resolución nº 28-21532-2020 de fecha 26/01/2023 del TEAR de Madrid.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

