

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091522

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2023

Sala 3.^a

R.G. 2138/2021

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Aspectos generales. Devolución de las garantías y reembolso del coste. *Existencia de resolución administrativa firme que confirma la improcedencia del acto de liquidación.* El contribuyente aduce que la consideración sobre la cual la Delegación Central de Grandes Contribuyentes -DCGC- basa su conclusión, es decir, la inexistencia de una sentencia o resolución administrativa firme que declare la improcedencia del acto de liquidación, no se compadece con la realidad jurídica, pues de forma inequívoca se puede afirmar que el acto de ejecución constituye una resolución administrativa -firme- que declara parcialmente la improcedencia de la liquidación originaria.

La DCGC señala que «es claro que el acuerdo entre autoridades fiscales no puede considerarse una declaración de improcedencia fijada en sentencia o resolución administrativa firme».

Sin embargo, a pesar de que esta afirmación es correcta, se ha de concluir que el acuerdo de ejecución dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica por el que acordó rectificar el acuerdo de liquidación originario a efectos de emitir una nueva liquidación en la que se consignase el ajuste finalmente procedente, se enmarca dentro del concepto de «resolución administrativa» al que hace referencia el art. 33.1 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 33.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), Disp. Adicional 1^a.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución de solicitud de reembolso de garantías aportadas de 18 de febrero de 2021 dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Referencia: R28...49. Cuantía: 564.509,03 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el curso de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, unas iniciadas en fecha 31 de mayo de 2012 y otras, en fecha de 11 de febrero de 2015, se incoaron los siguientes Acuerdos de Liquidación:

- **A.LIQUIDACION_1**, correspondiente a los ejercicios 2006 (1-12-2006 a 30-11-2007), 2007 (1-12-2007 a 30-11-2008) y 2008 (1-12-2008 a 30-11-2009), efectuado el 24 de abril de 2014, del que resulto una cuota tributaria por importe de 10.132.318,64 euros y 2.147.020,48 euros en concepto de intereses de demora, ascendiendo el total de la deuda a 12.279.339,12 euros.

- **A.LIQUIDACION_2**, correspondiente a los ejercicios 2009 (1-12-2009 a 30-11-2010), 2010 (1-12-2010 a 30-11-2011) y 2011 (1-12-2011 a 30-11-2012), efectuado el 31 de marzo de 2016, del que resultó una cuota por importe de 3.180.889,98 euros y 861.592,25 euros en concepto de intereses de demora, siendo la deuda total de 4.042.482,23 euros.

Disconforme con el contenido del **A.LIQUIDACION_1**, en fecha 12 de mayo de 2014, la entidad interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, Reclamación Económico-Administrativa (RG 2677/2014), la cual fue resuelta en fecha 2 de junio de 2015, mediante resolución desestimatoria, confirmando por tanto el Acuerdo impugnado.

Al recurrir la liquidación, se solicitó la suspensión de la deuda relativa a los ejercicios 2006 a 2008, por importe de 12.279.339,12 euros, mediante aportación de aval bancario de fecha 27 de mayo de 2014 con número de registro especial de avales ...7, otorgado por el **BANCO_1** S.A. Posteriormente, se solicitó la suspensión de la

deuda relativa a los ejercicios 2009-2011, por importe de 4.042.482,23 euros, en fecha de mayo de 2016, aportándose un aval suficiente emitido por el **BANCO_1** S.A, con número de registro de avales ...4.

Segundo.

XZ decidió iniciar la tramitación de un procedimiento amistoso con fecha 11 de julio de 2014, al amparo de lo dispuesto por el artículo 6 del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Dicho procedimiento terminó con un Acuerdo amistoso alcanzado entre las autoridades fiscales de España y **PAIS_1**, el cual implicó la anulación parcial de la liquidación incoada en relación con el procedimiento inspector de los ejercicios 2006-2008 y la anulación total de la liquidación practicada para los ejercicios 2009-2011.

El Acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones fue adoptado con fecha 14 de enero de 2019 por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, manifestando la interesada mediante escrito presentado el 14 de febrero de 2019 su conformidad con las cantidades derivadas del ajuste correlativo, efectuando expresa renuncia a los recursos pendientes ante la Administración u órganos judiciales que se hubieran interpuesto respecto a las cuestiones solucionadas por el procedimiento amistoso.

El 20 de febrero de 2019, el Jefe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional remitió comunicación del Acuerdo a la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para que se procediera a su ejecución.

Con fecha 21 de noviembre de 2019 fue notificada al obligado tributario una propuesta de ejecución del referido acuerdo amistoso, otorgándose un plazo de quince días para que el obligado tributario pudiera efectuar las manifestaciones que considerara convenientes. Transcurrido el referido plazo, no consta que haya presentado alegaciones.

En fecha 18 de diciembre de 2019, se dicta por la DCGC Acuerdo de ejecución en base al Acuerdo amistoso alcanzado entre las Autoridades Fiscales de España y **PAIS_1** en procedimiento amistoso ..., en relación con los ejercicios 2007 y 2009, instado en España por **XZ** SL (NIF ...) con fecha 11 de julio de 2014, al amparo del artículo 6 del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Convenio de Arbitraje), hecho en ... el 23 de julio de 1990.

Tercero.

Como consecuencia de la ejecución del Acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso solicitó la interesada, en fecha 18 de junio de 2020, el reembolso del coste de las garantías bancarias aportadas para solicitar la suspensión de las deudas, por importe total de 564.509,03 euros.

En fecha 19 de febrero de 2021 le fue notificado a la Compañía el Acuerdo de resolución de solicitud de reembolso del coste de las garantías aportadas, emitido por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes denegando la solicitud de dicho reembolso.

En dicha resolución se hace constar:

Procede denegar la solicitud presentada por los siguientes motivos

Desde la extensión del reembolso de costes de garantías reconocido en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y su desarrollo en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, este procedimiento tributario siempre ha tenido por objeto el reembolso de los costes exclusivamente señalados, primero en esta normativa, y posteriormente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Por ello, el artículo 72 de este Reglamento en su último párrafo dispone:

"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."

En el mismo sentido, en el artículo 1 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

De todo ello se deduce que el procedimiento de reembolso de costes de garantías es un procedimiento de naturaleza tributaria que, cuando se refiere a los costes señalados en su regulación, sustituye al procedimiento de responsabilidad patrimonial, pero solo en las condiciones y términos fijados en la Ley General Tributaria y en su norma reglamentaria.

Por otra parte, el apartado 6 de la disposición adicional primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (y según redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre) incorpora a nuestro ordenamiento jurídico los elementos básicos que rigen la suspensión del ingreso de la deuda en los procedimientos amistosos, junto con un mandato de desarrollo reglamentario.

Este desarrollo ha tenido lugar en el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, concretamente en su Título IV, que se titula "Suspensión del ingreso de la deuda" y agrupa los artículos 35 a 40. En este articulado no se regula el posible reembolso de costes de garantías.

El apartado 2 del artículo 35 dispone:

"2. En lo no dispuesto en este título será de aplicación el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. "

Según ha señalado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 31- 05-2017, dictada en la reclamación número 59/2015, la referencia realizada en el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, a la aplicación supletoria del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, no permite extender dicha referencia más allá del Título IV, donde se regula la suspensión en vía económico administrativa, y siendo improcedente la aplicación del Título V, referido a la ejecución de resoluciones y sentencias.

Por último, hay que tener en cuenta que, según la exposición de motivos del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, estos procedimientos "constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición".

Todo ello se traduce en que el concreto procedimiento, abierto a instancias de un contribuyente, finaliza con el acuerdo de las autoridades fiscales competentes y su ejecutividad depende de la conformidad de los contribuyentes en uno y otro Estado en los términos acordados. Todo ello tiene un claro componente negocial, al margen del sistema de revisión regulado en la Ley General Tributaria.

Ello tiene transcendencia por cuanto el artículo 33 de la Ley General Tributaria dispone en su apartado 1:

"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."

Es claro que el acuerdo entre autoridades fiscales no puede considerarse una declaración de improcedencia fijada en sentencia o administración administrativa firme. Y esto es una razón más para no aplicar a las suspensiones de los procedimientos amistosos la regulación del Título V del Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, pues se trata del desarrollo reglamentario del este artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Por todo lo anterior, procede DENEGAR la solicitud de reembolso de costes de garantías vinculada a los procedimientos amistosos arriba indicados, sin perjuicio de que el interesado pueda iniciar un procedimiento de responsabilidad patrimonial en los términos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común.

Cuarto.

El día 23/03/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 22/03/2021 contra la resolución mencionada en el encabezado y notificada el 19/02/2021 . La interesada alega, en síntesis, la procedencia del reintegro del coste de la garantía aportada por concurrir los requisitos legal y reglamentariamente establecidos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver 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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del acto impugnado.

Tercero.

El artículo 33.1 de la LGT, sobre reembolso de los costes de las garantías establece que, *"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."*

Cuarto.

El reclamante aduce que la consideración sobre la cual la DCGC basa su conclusión, es decir, la inexistencia de una sentencia o resolución administrativa firme que declare la improcedencia del acto de liquidación, no se compadece con la realidad jurídica, pues de forma inequívoca se puede afirmar que el acto de ejecución del MAP constituye una resolución administrativa (firme) que declara parcialmente la improcedencia de la liquidación originaria.

Como se ha hecho constar en los antecedentes de hecho, la DCGC señala que:

"Es claro que el acuerdo entre autoridades fiscales no puede considerarse una declaración de improcedencia fijada en sentencia o resolución administrativa firme."

Sin embargo, a pesar de que esta afirmación es correcta, se ha de concluir que el acuerdo de ejecución de 18 de diciembre de 2019 dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica por el que acordó rectificar el acuerdo de liquidación originario a efectos de emitir una nueva liquidación en la que se consignase el ajuste finalmente procedente, se enmarca dentro del concepto de "resolución administrativa" al que hace referencia el artículo 33.1 de la LGT. Se reitera así el criterio establecido por este TEAC en resolución de 21/3/2023 (RG 6267/2020).

Por lo expuesto, y de acuerdo con lo anteriormente señalado, procede la estimación de esta reclamación y declarar el derecho del reclamante a percibir el reembolso del coste del aval en la parte proporcional a la deuda tributaria que finalmente se había declarado improcedente y con los intereses legales correspondientes de conformidad con el artículo 33.2 de la Ley General Tributaria.

En este sentido, conviene recordar que tras la modificación introducida en la DA 1ª del TRLIRNR por la Ley 4/2008 y hasta la modificación introducida en la misma por el Decreto-Ley 3/2020 (aplicable a procedimientos amistosos iniciados con anterioridad al 6 de febrero de 2020) durante la tramitación de los PROCAMI no se devengan intereses de demora con independencia del carácter deudor o acreedor de los mismos. Se reitera criterio de Resolución TEAC de 18 de septiembre de 2018 (RG 1427-2017), confirmada por SAN 1 de junio de 2022 (Rec. 833/2018).

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.