

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de julio de 2026

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 3211/2023

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Interposición de reclamación con solicitud de suspensión con aval. Suspensión por procedimiento amistoso (PROCAMI).** *Intereses legales del reembolso del coste de la garantía.* El TEAC distingue entre los intereses de demora de la deuda tributaria, a los que resulta aplicable la regla del apartado 5 de la Disposición adicional primera del TRLIRNR, y los intereses legales correspondientes al reembolso de los costes de la garantía, cuyo régimen específico se encuentra en el art. 33.2 de la LGT y en los arts. 72 y siguientes del RGRVA. Conforme a estos preceptos, el reembolso comprende los costes efectivamente satisfechos por primas, comisiones y gastos de formalización, mantenimiento y cancelación de la garantía, junto con el interés legal desde la fecha en que se incurrió en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago. La regla relativa al no devengo de intereses durante la tramitación del procedimiento amistoso no resulta aplicable a estos intereses legales, al referirse a los intereses de la deuda tributaria. En consecuencia, procede reconocer los intereses legales sobre los costes del aval durante dicho período, excluyendo únicamente el periodo de dilación imputable al contribuyente desde la cancelación de la garantía hasta la solicitud de reembolso, sin que puedan reducirse los intereses ya reconocidos por aplicación de la prohibición de *reformatio in peius*.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO**

Primero.- Con fecha 07/04/2015 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dictó a la interesada Acuerdo de liquidación con referencia: A23-...450, por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009 a 2012, por un importe total a ingresar de cuota e intereses de 45.033.230,79 euros (38.886.562,55 euros correspondían a cuotas tributarias y 6.146.668,24 euros a los intereses de demora), derivado del acta de disconformidad A02-...450, emitiéndose el documento de pago con clave de liquidación **LIQUIDACIÓN\_1** por dicho importe.

Segundo.- Contra este acuerdo, la interesada interpuso el 04/05/2015 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, la cual fue tramitada con el número 00-04105-2015. En la misma fecha la interesada solicitó a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la DCGC la suspensión automática de la deuda mediante la aportación de aval bancario emitido en fecha 20/04/2015 por la entidad financiera **BANCO\_1** por importe 45.033.230,79 euros con Número Registro Especial de Avaluos: ..., que fue concedida mediante comunicación dictada con fecha 12/05/2015, notificada el día 02/06/2020.

En fecha 14/01/2016 la interesada instó ante las autoridades tributarias españolas el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre la Confederación Suiza y el Reino de España, de 26 de abril de 1966, y sus posteriores protocolos, como consecuencia de los ajustes efectuados a la reclamante, por el concepto de precios de transferencia detallados en el Acuerdo de liquidación A23-...450, que afectaba a la entidad vinculada **CQF** (CHE ...), residente en Suiza. A este procedimiento se asignó la referencia MAP .../16 (OA ...).

En fecha 04/05/2016 la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) emitió documento de notificación a la reclamante de aceptación del inicio del procedimiento amistoso.

Mediante providencia de este tribunal de fecha 19/05/2016, se acordó suspender el procedimiento de revisión de la reclamación 00-04105-2015, en virtud de oficio de 12/05/2015 por el que la ONFI comunicó a este tribunal la aceptación de la solicitud de inicio del referido procedimiento amistoso. Esta providencia fue recibida por la AEAT en fecha 09/06/2016.

Síguenos en...

Con fecha 08/11/2019, la ONFI, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, emitió documento de notificación comunicando a la sociedad reclamante que las Administraciones española y suiza habían alcanzado un acuerdo respecto al procedimiento amistoso referido, mediante el cual se eliminaba por completo la doble imposición económica, solicitando remitiera un escrito manifestando su conformidad o disconformidad con el contenido del acuerdo y que, en caso de aceptación, el escrito recogiera también su renuncia expresa a los recursos pendientes que hubiera interpuesto respecto a las cuestiones solucionadas por este procedimiento, por lo que, en fecha 05/12/2019, presenta escrito en este tribunal comunicando la recepción de la citada notificación de la ONFI, y que dado que pretendía ofrecer su conformidad al referido acuerdo, solicita el desistimiento de la reclamación 00-04105-2015. En fecha 05/12/2019, la reclamante presentó escrito dirigido a la ONFI en virtud del cual manifestó expresamente su conformidad con el contenido del referido Acuerdo. Antes, mediante correo electrónico de fecha 18/11/2019, la autoridad fiscal competente del Reino de España había tenido conocimiento de que el contribuyente del otro Estado había manifestado su conformidad con el acuerdo alcanzado por ambas administraciones en relación al procedimiento amistoso.

En fecha 20/12/2019 La ONFI emite comunicación dirigida a este tribunal, recibida en esta misma fecha, por la que se pone en conocimiento de este TEAC la resolución del procedimiento amistoso y la manifestación de la reclamante de su conformidad. El 26/02/2020 presentó ante la ONFI escrito en virtud del cual reiteraba su conformidad con el contenido del referido Acuerdo.

Mediante providencia de este tribunal de fecha 15/01/2020, se acordó el levantamiento de la suspensión del procedimiento de revisión de la reclamación 00-04105-2015, que fue recibida por el AEAT en fecha 21/01/2020.

Mediante resolución dictada en fecha 10/02/2020 este Tribunal acordó aceptar el desistimiento, y, en consecuencia, el archivo de las actuaciones seguidas en la reclamación 00/04105/2015, notificada a la parte reclamante en fecha 20/02/2020.

Con fecha 14/05/2020, la Jefa de la Oficina Técnica dictó el correspondiente acto de ejecución del acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso, por el que se acordó anular la liquidación contenida en el Acuerdo de liquidación A23-...450, y dictar una nueva liquidación de la que resultaba una deuda tributaria por importe total de 16.882.933,07 euros (14.223.707,60 por cuota y 2.659.225,47 por intereses), emitiendo el documento de pago con clave de liquidación **LIQUIDACIÓN\_2** por dicho importe.

En fecha 02/06/2020 fue retirada la garantía por cancelación de la deuda.

Tras la cancelación y retirada del aval, al amparo de lo dispuesto en el artículo 33 de la LGT, la reclamante presentó en fecha 29/09/2020 escrito de solicitud de devolución parcial de los costes de dicho aval ante la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC (DAST), adjuntando certificado emitido en fecha 09/06/2020 por el **BANCO\_1** S.A. relativo a los costes del aval, desglosados por trimestres, desde el 17/04/2015 hasta el 04/06/2020, salvo el último, que corresponde al periodo 21/04/2020 hasta el 04/06/2020.

Con fecha 05/10/2020 se dictó acuerdo desestimando la solicitud, notificado el día 7 siguiente.

Tercero.- Contra este acuerdo, en fecha 27/10/2020, la interesada interpuso reclamación ante este tribunal, que fue tramitada con el número 00-06267-2020, y estimada mediante resolución de fecha 21/03/2023, notificada a la parte reclamante en fecha 28/03/2023 y enviada a cumplimiento a la AEAT el día siguiente.

En el fundamento de derecho cuarto de esta resolución se consignó lo siguiente:

*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 8 de mayo de 2020 dictado por la Jefa 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.*

*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. Debe señalarse que nuestra resolución recaída en expediente RG 59/2015 de 31 de mayo de 2017 fue anulada por sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2021 en recurso nº 795/2018. Por otra parte, 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).*

Cuarto.- En ejecución de esta resolución en fecha 31/03/2023 se dictó el acuerdo de ejecución con Referencia: 2023GRT...23G en el que se dispone:

*En ejecución de dicha resolución procede:*

*- La anulación del acuerdo de fecha 05-10-2020 (notificado el 07-10-2020) por el que se dictaba resolución denegatoria de la solicitud de reembolso del coste de las garantías realizada en el expediente **REFERENCIA\_1** mediante solicitud de fecha 29-09-2020 (RGE...2020).*

*- Realizar nueva tramitación de dicho procedimiento de reembolso del coste de las garantías, en los términos fijados en la resolución del TEAC que ahora se ejecuta.*

Este acuerdo fue notificado en 10/04/2023

Quinto.- En fecha 31/03/2023 la DAST dictó nuevo acuerdo de resolución de solicitud de reembolso del coste de las garantías aportadas con referencia **REFERENCIA\_2**, estimándola parcialmente, acordando el reembolso de los costes correspondientes a la proporción de la cuota reducida en ejecución del acuerdo del procedimiento amistoso en relación con la cuota inicialmente liquidada  $[100X (1-14.223.707,60/38.886.562,55) = 63,42\%]$ . No se tienen en cuenta de este cálculo los intereses liquidados en el acuerdo de liquidación inicial y el resultante del procedimiento amistoso, al no ser homogéneos, por no coincidir sus periodos de cálculo.

En relación con los intereses devengados sobre los costes a reembolsar, por una parte, el órgano de recaudación señala que en base al último párrafo de la resolución de la reclamación 00-06267-2020: "(...) durante la tramitación de los PROCAMI no se devengan intereses de demora con independencia del carácter deudor o acreedor de los mismos (...)", y lo señalado en la redacción aplicable del apartado 5 de la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), según su redacción dada por la Ley 4/2008; excluye los intereses desde el 14/01/2016 hasta el 05/12/2019 (periodo de tramitación del procedimiento amistoso); y por otra, también excluye los intereses desde la cancelación del aval en fecha 09/06/2020 hasta el día anterior a la solicitud de reembolso (28/09/2020), por tratarse de una dilación no imputable a la Administración tributaria.

En un anexo a este acuerdo se recoge el importe de los costes e intereses del reembolso, resultando un importe total a abonar de 680.072,94 (669.376,81 euros de reembolso de costes y 10.696,13 de intereses), de cuyo desglose se desprende que sólo se reconocen intereses por los costes devengados los tres primeros trimestres (desde el 17/04/2015 hasta el 19/01/2016), pero no por los devengados desde el 19/01/2016 hasta el 21/04/2020.

Este acuerdo fue notificado en fecha 10/04/2023

Sexto.- En este Tribunal ha tenido entrada escrito presentado por la reclamante en fecha 10/05/2023, manifestando la interposición de recurso contra la ejecución artículo 241.ter LGT de la Resolución del

TEAC de 21/03/2023 (R.G. 6267/2020). Referencia: **REFERENCIA\_2**, sin perjuicio de que si este TEAC considerase que la cuestión planteada desborda el ámbito propio de dicho recurso y que debe tramitarse como reclamación económico-administrativa, conforme a las reglas contenidas en los artículos 226 y siguientes de la LGT, procedería la puesta de manifiesto del expediente administrativo a efectos de formular, en su caso, alegaciones complementarias.

En su escrito de impugnación alegó la improcedente exclusión del cálculo de los intereses sobre los costes y comisiones satisfechas durante la tramitación del procedimiento amistoso en la parte proporcional a la deuda declarada indebida, ya que el artículo 5 de la Disposición Adicional Primera del TRLIRN, no resulta aplicable a los intereses del coste de garantías, sino el artículo 33 de la LGT. La referencia de la resolución ejecutada en su último inciso respecto al no devengo de intereses durante la tramitación del proceso amistoso únicamente puede referirse a los supuestos en los que, como consecuencia de la suscripción de un acuerdo en el marco de un procedimiento amistoso, se reconoce al contribuyente una devolución de ingresos indebidos, lo que no ocurre en nuestro caso. Todo ello, sin perjuicio de que el devengo de intereses de demora se interrumpa durante la dilación considerada por la DCGC en el acto de ejecución.

Posteriormente, tras la notificación del trámite de audiencia, presenta escrito de alegaciones complementarias, reiterando lo manifestado en el escrito inicial.

### 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.

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

Si el acuerdo impugnado es conforme a derecho

Tercero.- En primer lugar, debemos aclarar que, la entidad reclamante califica el escrito como recurso contra la ejecución, pero de sus alegaciones se desprende que no impugna el acuerdo de ejecución, sino la segunda resolución de solicitud de reembolso de coste de garantías, dictada tras la anulación de la primera por el acuerdo de ejecución en cumplimiento de nuestra resolución dictada en la reclamación 00-06267-2020, identificando como referencia del acto impugnado **REFERENCIA\_2**, que es la segunda resolución de solicitud de reembolso de garantías dictada en fecha 31/03/2023. En consecuencia, el escrito presentado debe calificarse como reclamación.

Cuarto.- La Disposición adicional primera del TRLIRN según la redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, en vigor desde el 26/12/2008 hasta el 06/02/2015, disponía (aplicable a los procedimientos amistosos iniciados entre dichas fechas como el objeto de debate que se inició el día 14/01/2016):

#### **Disposición adicional primera. Procedimientos amistosos.**

- 1. Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.*
- 2. La aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*
- 3. A estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante.*
- 4. No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.*
- 5. Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora.*
- 6. 1.º En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

Síguenos en...

*No se podrá suspender el ingreso de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.*

*2.º Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes:*

*a) Depósito de dinero o valores públicos.*

*b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*

*3.º Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.*

El artículo 33 de la LGT dispone:

**Artículo 33. Reembolso de los costes de las garantías.**

*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.*

*3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

Este procedimiento se encuentra desarrollado en los artículos 72 a 79 del RGRVA, Así en el artículo 74.1 dispone:

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

*a) En los avales 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.*

*(...)*

*d) En todo caso, se abonará el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.*

Este tribunal entiende que la Disposición Adicional primera del TRLIRNR sólo es aplicable a la liquidación de los intereses de la deuda a favor de la Administración Tributaria en caso de que no se haya abonado la deuda y debiera ajustarse su importe o a favor del contribuyente en caso de que se hubiera ingresado y posteriormente reducido su importe en ejecución de un acuerdo amistoso.

Pero entendemos no cabe extenderlo a los intereses legales del reembolso del coste de la garantía, que tienen su regulación específica en el artículo 33 de la LGT y sus normas reglamentarias de desarrollo, en las que se establece claramente el reembolso de los costes incurridos hasta la cancelación de la garantía más los intereses devengados desde la fecha en que se incurre en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago. Lógicamente excluyendo el periodo en el que el contribuyente se haya retrasado en su solicitud desde la cancelación de la garantía hasta que lo solicita.

En consecuencia, procede estimar parcialmente la presente reclamación y ordenar modificar parcialmente el acuerdo impugnado, confirmando el importe de los costes a reembolsar, pero modificando el cálculo de los intereses al objeto de reconocer el derecho a percibir los intereses de los costes reconocidos calculados al interés legal del dinero desde que se incurrió en los mismos hasta la fecha en que se ordene el pago, excluyendo el periodo de dilación imputable al contribuyente desde la cancelación de la garantía hasta que

solicitó el reembolso, sin que los intereses puedan ser inferiores a los reconocidos en el acuerdo por importe de 10.696,13 euros, por la prohibición de “reformatio in peius”, debiendo recogerse en el acuerdo el cálculo de los intereses: base de cálculo, periodo, interés aplicado e interés resultante.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.

*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...

