

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078321

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 11 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6432/2019

SUMARIO:

IRNR. Procedimientos amistosos. Convenio con Alemania. Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de ley. *¿La declaración de un conflicto en la aplicación de la norma implica la inadmisión de la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso?* Las liquidaciones impugnadas tuvieron su origen en una regularización practicada como consecuencia de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con la entidad reclamante, previo informe dictado el 9 de septiembre de 2013 por la Comisión Consultiva para la Declaración del Conflicto en la Aplicación de la Norma, por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2006, 2007 y 2008, en lo atinente a unos gastos financieros derivados de un préstamo intragrupo otorgado por la matriz para la adquisición de participaciones en sociedades del mismo grupo y a la generación de un deterioro en la participación de la sociedad del grupo registrado por la entidad reclamante en el período impositivo 2008. La declaración de conflicto sirvió de fundamento a la Administración para declarar la inadmisión del procedimiento amistoso que fue instado por la mercantil recurrente, pues se considera que no estamos ante un supuesto de interpretación y aplicación del Convenio HispanoAlemán o del Convenio CEE/90/436, sino ante la estricta aplicación de la normativa interna española, específicamente, del procedimiento interno previsto en el art. 15 LGT y, además, que las operaciones realizadas han tenido una clara finalidad de elusión fiscal en España. La sentencia impugnada confirma la legalidad de las liquidaciones porque entiende que se apreció correctamente la existencia de lo que denomina fraude de ley en las operaciones entre la empresa española y las otras empresas a las que estaba vinculada. Considera asimismo ajustada a derecho la inadmisión de los procedimientos amistosos para evitar la doble imposición que se instaron por no tratarse de un supuesto de interpretación y aplicación del CDI Hispano-Alemán sino de un problema de aplicación de la normativa interna española (normas antielusión como la del art. 15 LGT), con lo que concurre una de las causas de inadmisión previstas en el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. Por último, estima ajustada a derecho la inaplicación del Convenio de arbitraje por no tratarse de un supuesto de ajuste por subcapitalización. La única cuestión cuyo enjuiciamiento se pretende en sede casacional es la referente a la improcedencia de la inadmisión de las solicitudes del procedimiento amistoso que fueron presentadas ante la Dirección General de los Tributos y ante la Federal Central Tax Office de Alemania (que dio traslado a las autoridades españolas), pues no se introducen argumentos para combatir la confirmación de las liquidaciones practicadas tras la declaración del conflicto en la aplicación de la norma, conviene transcribir únicamente parte del fundamento jurídico cuarto de la sentencia, dedicado a la resolución de esa cuestión. La sentencia de instancia expone que conforme a los precedentes de la Sala y del Tribunal Supremo en los supuestos de fraude o conflicto de aplicación de las normas del art 15 de la LGT nos encontramos ante un supuesto de aplicación del Derecho interno, por lo que no cabe acudir al Convenio de Doble imposición ni, por lo tanto, al procedimiento amistoso, pues aunque «el riesgo de doble imposición existe», entiende que «el Convenio ampara que la Administración española, en casos como el presente, rechace aplicar los beneficios derivados del Convenio, sin perjuicio de lo que pueda instarse ante las autoridades alemanas». La sentencia cuenta con un voto particular que disiente de la interpretación mayoritaria respecto de la exclusión del inicio de los procedimientos amistosos. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que determine si, en el contexto de un riesgo de doble imposición internacional, una regularización tributaria basada en la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma (ex art. 15 LGT -antiguo fraude de ley tributaria-), puede determinar -sobre la base de considerar que se discute la aplicación de una norma general antiabuso interna- la inadmisión de la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso conforme al art. 8.2 RD 1794/2008 (Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa), interpretado a la luz del art.24 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de

impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, y de los arts. 6 y 8 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 de la Unión). [Vid. SAN de 22 de abril de 2019, recurso n.º 688/2015 (NFJ073832) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Convenio de 3 de febrero de 2011 (Convenio con Alemania), arts. 24 y 28.

Ley 58/2003 (LGT), art. 15.

Convenio 90/436/CEE (Supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas), arts. 6 y 8.

RD 1794/2008 (Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa), art. 8.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

AUTO

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 11 de junio de 2020.

HECHOS

Primero.

1. Doña Inés Tascón Herrero, procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de la entidad mercantil SGL CARBON HOLDING, S.L., asistida del letrado don Joaquín Huelin Martínez de Velasco, presentó escrito el 27 de junio de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia de 22 de abril de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo (nº 688/2015), interpuesto frente a la resolución de 2 de julio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a tres liquidaciones tributarias en concepto de Impuesto sobre Sociedades y contra la inadmisión de los procedimientos amistosos.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos los artículos 24, apartados 1 y 2, del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, de 3 de febrero de 2011 ["CDI"]; los artículos 4.1 -con relación al artículo 1-, 6, 7 y 8 del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, de 20 de agosto de 1990), conocido como Convenio de Arbitraje de la Unión, ["CAU"], y los artículos 8.2, 21.2 y 26.1 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (BOE de 18 de noviembre) ["RPA"], con relación a la Disposición adicional

primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo) ["TRLJNR"].

La normativa se considera infringida, en síntesis, por cuanto la sentencia de instancia ha considerado que es procedente inadmitir la solicitud de inicio de un procedimiento amistoso a pesar de que la regla general es la tramitación del mismo, pudiendo producirse la excepción en que consiste la inadmisión únicamente por motivos tasados que, bajo su consideración, han de ser objeto de una interpretación restrictiva. Entiende la entidad recurrente que los preceptos citados se oponen a que la aplicación de una norma antiabuso interna como la contenida en el artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ["LGT"], puede determinar automáticamente la denegación del inicio del procedimiento amistoso solicitado.

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la resolución recurrida resultan determinantes del fallo, pues "(s)i la sentencia recurrida hubiera interpretado correctamente las normas jurídicas cuya infracción esta parte denuncia, habría llegado a la conclusión de que no eran atendibles las razones esgrimidas por la DGT, y ratificadas por el TEAC, para inadmitir la solicitud de procedimientos amistosos del artículo 24 CDI hispano-alemán y del artículo 6 CAU, porque no concurrían ninguna de las razones que, previstas en dichas normas y en las internas que las desarrollan, habilitan un pronunciamiento de inadmisión.

Siendo así, con estimación de nuestra pretensión principal," habría anulado los actos recurridos, reconociendo el derecho de mi representada a la tramitación de los repetidos procedimientos amistosos."

Asimismo, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurren las circunstancias previstas en las letras a) del artículo 88.3 LJCA, y f) del artículo 88.2 LJCA, lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

En orden a justificar la existencia de la presunción contenida en el antedicho artículo 88.3.a) LJCA, incide en que "el TS no se ha pronunciado aún sobre si, a la luz del CDI hispano-alemán (u otro CDI) y del CAU, cabe denegar sin más el inicio de la tramitación de un procedimiento amistoso porque se esté discutiendo la aplicación de una cláusula general antiabuso como la contenida en la actualidad en el artículo 15 LGT (conflicto en la aplicación de la norma tributaria, -antiguo fraude de ley tributaria-)". Considera en este punto que "La jurisprudencia del TS en la que se apoya la Sentencia (...) no da repuesta a tal cuestión en los términos en que aquí se plantea, porque en el supuesto examinado en las tres sentencias citadas ("bonos austríacos") no se podía dar una situación de doble imposición del mismo rendimiento económico, lo que permitía rechazar el inicio de un procedimiento amistoso, pero no ocurre lo propio en este caso, pues aquí no sólo se podía dar esa situación de doble imposición internacional sino que además se da, nadie lo ha negado ante las afirmaciones de mi representada".

A continuación sostiene que la resolución que se impugna interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en un supuesto en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial, art. 88.2.f) LJCA, "En la medida en que se entienda que la Sentencia interpreta incorrectamente el alcance del CAU, como sostiene esta parte [véase el análisis preliminar de las infracciones denunciadas], y se considere necesaria la intervención a título prejudicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para dilucidarlo, también estaría presente esta circunstancia de interés casacional objetivo".

Por último, la defensa de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo se fundamenta en que se trata de una cuestión que "no está desprovista de interés general y cuando menos es dudosa en Derecho, como inequívocamente pone de manifiesto el contenido de la Sentencia contra la que se prepara recurso de casación, en tanto: (i) explicita su separación respecto de la previa sentencia de la misma Sección y Sala de 28 de marzo de 2017 (recurso 175/2015, ES:AN:2017:1382), donde precisamente acordó la procedencia de iniciar un procedimiento amistoso, y (ii) cuenta con un voto particular discrepante en este preciso punto".

Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 30 de septiembre de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la entidad mercantil recurrente y la administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad SGL CARBON HOLDING, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la sociedad recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional de los artículos 88.2.f) y 88.3.a) LJCA.

Segundo.

Conviene tener en consideración, con carácter previo a discernir si concurre el interés casacional en la cuestiones planteadas en este recurso, extremo que niega el abogado del Estado, que las liquidaciones que fueron dictadas tuvieron su origen en una regularización practicada como consecuencia de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con la entidad reclamante, previo informe dictado el 9 de septiembre de 2013 por la Comisión Consultiva para la Declaración del Conflicto en la Aplicación de la Norma, por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2006, 2007 y 2008, en lo atinente a unos gastos financieros derivados de un préstamo intragrupo otorgado por la matriz para la adquisición de participaciones en sociedades del mismo grupo y a la generación de un deterioro en la participación de la sociedad del grupo S.G.L. Carbón Malasia, registrado por la entidad reclamante en el período impositivo 2008.

Es esta declaración de conflicto la que sirve de fundamento a la Administración para declarar la inadmisión del procedimiento amistoso que fue instado por la mercantil recurrente, pues se considera que no estamos ante un supuesto de interpretación y aplicación del Convenio HispanoAlemán o del Convenio CEE/90/436, sino ante la estricta aplicación de la normativa interna española, específicamente, del procedimiento interno previsto en el artículo 15 LGT y, además, que las operaciones realizadas han tenido una clara finalidad de elusión fiscal en España.

Tercero.

La sentencia que constituye el objeto de este recurso, tras el examen de la normativa que resulta de aplicación y la cita de la jurisprudencia que considera más relevante, desestima el recurso y confirma la legalidad de las liquidaciones porque entiende que se apreció correctamente la existencia de lo que denomina fraude de ley en las operaciones entre la empresa española y las otras empresas a las que estaba vinculada.

Considera asimismo ajustada a derecho la inadmisión de los procedimientos amistosos para evitar la doble imposición que se instaron por no tratarse de un supuesto de interpretación y aplicación del CDI Hispano-Alemán sino de un problema de aplicación de la normativa interna española (normas antielusión como la del art. 15 LGT), con lo que concurre una de las causas de inadmisión previstas en el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RD 1749/2008).

Por último, estima ajustada a derecho la inaplicación del Convenio de arbitraje por no tratarse de un supuesto de ajuste por subcapitalización.

Habida cuenta de que la única cuestión cuyo enjuiciamiento se pretende en sede casacional es la referente a la improcedencia de la inadmisión de las solicitudes del procedimiento amistoso que fueron presentadas ante la Dirección General de los Tributos y ante la Federal Central Tax Office de Alemania (que dio traslado a las autoridades españolas), pues no se introducen argumentos para combatir la confirmación de las liquidaciones

practicadas tras la declaración del conflicto en la aplicación de la norma, conviene transcribir únicamente parte del fundamento jurídico cuarto de la sentencia, dedicado a la resolución de esa cuestión.

La Sala de instancia, analiza las causas que permiten denegar el inicio del procedimiento amistoso, a tenor del Real Decreto 1794/2008:

"[c]entrándonos en el Título II, es decir, en el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición:

(...) El art. 8.2 de la citada norma permite "denegar motivadamente el inicio del procedimiento amistoso c).- Cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio, d).- Cuando se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados".

Por lo tanto, la Administración según, nuestra normativa interna, no siempre está obligada a tramitar un procedimiento amistoso, lejos de ello, puede no hacerlo cuando concurren causas de inadmisión.

Esta regulación no contraviene lo establecido en la normativa internacional aplicable -recuérdese que debemos estar a la normativa vigente en el momento de enjuiciamiento de los hechos-. En efecto, frente a las interpretaciones sostenidas por algunos Estados, que entendían que la apertura del procedimiento amistoso era una cuestión de competencia exclusiva de las autoridades estatales no susceptible de control judicial, se ha impuesto un sistema que permite el control judicial de la decisión administrativa cuando rechaza el procedimiento amistoso, pero esto no quiere decir que el Estado deba tramitar la solicitud en todo caso, pues cabe que existan causas justificadas que permitan rechazar su iniciación.

En el punto 34 de los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MCOUDE), 'al analizar el art 25, relativo al procedimiento amistoso, se indica que "las peticiones de apertura de un procedimiento amistoso realizadas por un contribuyente no deben rechazarse sin un motivo válido". Por lo tanto, a sensu contrario, cabe concluir que los Estados pueden rechazar la apertura del procedimiento amistoso cuando concurre un "motivo válido":

Pues bien, nuestro ordenamiento jurídico ha optado por concretar qué debe entenderse por motivo válido en los artículos que hemos descrito, reduciendo el margen de discrecionalidad de la Administración en garantía del contribuyente. Se limita, de este modo, cualquier discrecionalidad de la Administración.

Por otra parte, al comentar el art 1, en el punto 9., apartados 1 y 2 del MCOUDE, se suscita la cuestión de "si están o no en conflicto con los convenios tributarios las disposiciones específicas y normas jurisprudenciales de la legislación nacional de un Estado contratante cuyo propósito sea evitar el abuso de la legislación tributaria", ya que algunos Estados entienden que los Convenios no deben impedir la aplicación de las disposiciones antiabuso de la legislación nacional.

Pues bien, el comentario puntualiza que; "Como se indica en el párrafo 22.1 más adelante, la respuesta a esta segunda cuestión es que, en la medida en que estas normas antielusión sean parte de las normas básicas nacionales establecidas por la legislación tributaria nacional para determinar los tipos de hechos que dan lugar a una deuda tributaria, dichas normas no están contempladas en los convenios tributarios y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Por lo tanto, como regla general, no existirá conflicto entre las citadas normas y las disposiciones de los convenios tributarios".

En esta línea, el art 28.1.a) del Convenio Hispano-Alemania dispone que. "El presente Convenio no se interpretará en el sentido de a).- Impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de la normativa interna relativas a la prevención de la evasión y alusión fiscal".

A la vista de ese marco normativo que describe, la Sala de instancia concluye que " (h)ay, pues, dos motivos para denegar el inicio del procedimiento amistoso en cuestión: nos encontramos ante la aplicación de una disposición de derecho interno, en concreto, el art 15 de la LGT y no ante una divergencia o discrepancia en la aplicación del Convenio y, por otra parte, las operaciones enjuiciadas se han realizado con la clara finalidad de evitar la tributación en un Estado miembro, que es España.

Estando justificada la decisión de la Administración por lo previsto en el Reglamento y sin que dicha regulación se oponga a lo establecido en la normativa internacional. Debiendo rechazarse la aplicación de los beneficios derivados del Convenio cuando la actividad desplegada por el obligado tributario sea claramente fraudulenta."

Añade, abundando en la cuestión, que "Los precedentes de esta Sala y del Tribunal Supremo entienden que, en los supuestos de fraude o conflicto de aplicación de las normas del art 15 de la LGT nos encontramos ante un supuesto de aplicación del Derecho interno, por lo que no cabe acudir al Convenio de Doble imposición ni, por lo tanto, al procedimiento amistoso.

En esta línea cabe citar las SAN (2ª) de 21 de febrero de 2013 (Rec. 47/2010); SAN (2ª) 14 de noviembre de 2013 (Rec. 368/2010), confirmada por la STS de 9 de febrero de 2015 (Rec. 188/2014); SAN (2ª) de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 17/2010), confirmada por la STS de 12 de febrero de -2015 (Rec. 184/2014); SAN (2ª) de 14 de noviembre de 2013 (Rec. 367/2010), confirmada por STS de 9 de febrero de 2015 (Rec. 3971/20139); SAN (2ª) de 16 de enero de 2014 (Rec. 456/2010), confirmada por la STS de 23 de marzo de 2015 (Rec. 682/2014); SAN (2ª) 12 de mayo de 2014 (Rec. 305/201), 26 de julio de 2014 (Rec. 68/2011), 3 de marzo de 2016 (Rec. 497/2013); 21 de julio de 2016 (Rec. 314/2014); 10 de mayo de 2018 (Rec. 269/2014) y 27 de septiembre de 2018 (Rec. 381/2016), entre otras.

Sin perjuicio de remitir a la lectura de las sentencias, la idea que subyace en todas ellas es que nos encontramos ante un supuesto de Derecho interno. Como afirma, entre otras, la STS de 9 ,de febrero de 2015 (Rec. 188/2014), "la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición no puede amparar operaciones- que a la postre conduzcan a la "desimposición", salvo que los Estados signatarios así lo hayan acordado de forma expresa; lo contrario sería admitir que los Convenios pudieran constituirse en instrumento para legitimar comportamientos elusivos o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración tributaria en pos de una correcta tributación, como ocurre con las posibilidades de recalificación o la institución del fraude de ley. (...)

Los precedentes existentes, en especial los del Tribunal Supremo, nos llevan a entender que, en un caso como el de autos, en el que de forma consciente se ha articulado un mecanismo tendente a la erosión de la base imponible española, debe entenderse que la decisión de la Administración rechazando acudir al Convenio amistoso o al Convenio de arbitraje, obedece a motivos válidos".

Cuarto.

Importa señalar, a fin de discernir si concurre el necesario interés casacional, que la sentencia recurrida admite que, en una resolución anterior, mantuvo un criterio distinto al que ahora constituye la base de su decisión. Se refiere, en particular, a la sentencia de 28 de marzo de 2017, dictada en el rec.175/2015 (ECLI:ES:AN:2019:1885), en la que estimó el recurso y acordó que procedía iniciar el procedimiento amistoso por cuanto podía producirse, en tales casos, una doble imposición.

Pues bien, aunque acto seguido la sentencia reconoce que "En efecto, si la base imponible española se incrementa, al no considerar la Administración, como consecuencia de la existencia de fraude, que el pago de los intereses a la matriz alemana no puede considerarse como gasto deducible, y, al propio tiempo, el pago de intereses se declara como ingreso por la matriz alemana, el riesgo de doble imposición existe", termina por concluir para desestimar esta concreta pretensión que "el Convenio ampara que la Administración española, en casos como el presente, rechace aplicar los beneficios derivados del Convenio, sin perjuicio de lo que pueda instarse ante las autoridades alemanas. No obstante, debemos destacar que, en las pp. 70 y 71 de la Resolución del TEAC, se indica que se desconoce "hasta el momento el régimen de tributación de los intereses percibidos por" Grupo SGL CARBON AG. En suma, nos parece que, en el caso de autos, vistas las circunstancias del caso y los precedentes citados, lo correcto es confirmar la decisión de la Administración. La Sala puede matizar o apartarse razonadamente de sus precedentes siempre que lo motive adecuadamente. Y hemos expuesto con detalle los razonamientos por los que creemos que, en este caso, debe confirmarse la decisión de la Administración, máxime cuando existen pronunciamientos de nuestro Tribunal Supremo que así lo han entendido para supuestos muy similares".

La sentencia de instancia se aparta así de su anterior criterio, si bien apunta que "el riesgo de doble imposición existe" aunque entiende que "el Convenio ampara que la Administración española, en casos como el presente, rechace aplicar los beneficios derivados del Convenio, sin perjuicio de lo que pueda instarse ante las autoridades alemanas" Asimismo, la sentencia cuenta con un voto particular que disiente de la interpretación mayoritaria respecto de la exclusión del inicio de los procedimientos amistosos. Según el razonamiento expuesto en el mismo, el recurso "debió estimarse (...) exclusivamente respecto al inicio del procedimiento amistoso en relación al ajuste bilateral por los intereses gravados en Alemania cuya deducción ha sido negada en España" argumentando que "alegada la posible existencia de doble tributación, no negada por la Administración española la tributación de los intereses en Alemania, y con independencia de que ésta exista, el sujeto pasivo está legitimado para solicitar el

inicio del procedimiento amistoso, a fin de determinar si, efectivamente, se ha producido vulneración del Convenio, y cuáles serían las consecuencias. Dada la situación, pudiera ser que estuviésemos ante un supuesto de doble imposición que debe ser aclarado por las autoridades competentes. No olvidemos que el procedimiento amistoso se articula como un medio de colaboración entre autoridades fiscales para evitar la doble imposición."

Por último, la sentencia considera asimismo correcto el criterio de la Administración en cuanto que deniega la tramitación del procedimiento regulado en el Título III del Real Decreto 1794/2008, "Procedimiento sobre la aplicación del convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas", al no tratarse el caso analizado de un supuesto de ajuste por subcapitalización en los términos establecidos en el artículo 6 del citado Convenio.

Quinto.

Sobre la cuestión relativa a si la Administración, por el mero hecho de apreciar un conflicto en la aplicación de la norma, puede inadmitir la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso ante el riesgo de una posible doble imposición internacional consecuencia de la regularización, cabe advertir que este Tribunal no ha tenido ocasión de sentar una doctrina general.

Aunque existen sentencias del Tribunal Supremo que cita la propia resolución recurrida, tales como la de 25 de junio de 2004, dictada en el Rec. Casación 3105/1999 (ECLI:ES:TS:2004:4496), que entienden que cabe rechazar la aplicación del procedimiento amistoso ante un problema de derecho interno, en los casos que se examinaban (bonos austríacos) no concurría riesgo alguno de doble imposición del mismo rendimiento económico. Este es el argumento que, precisamente, trae a colación el escrito de preparación para establecer la diferencia entre el referido asunto y el presente, al indicar que "en el supuesto examinado en las tres sentencias citadas ("bonos austríacos") no se podía dar una situación de doble imposición del mismo rendimiento económico, lo que permitía rechazar el inicio de un procedimiento amistoso, pero no ocurre lo propio en este caso, pues aquí no sólo se podía dar esa situación de doble imposición internacional sino que además se da, nadie lo ha negado ante las afirmaciones de mi representada."

Ahora bien, la mera circunstancia de que nadie haya negado la situación de doble imposición internacional no permite partir, en esta sede de casación, del dato fáctico de que la misma se hubiese realmente producido por cuanto la sentencia impugnada se refiere, como se ha expresado, a "la existencia de un riesgo de doble imposición", expresión de posibilidad que describe también el voto particular a la existencia -"alegada la posible existencia de doble tributación, no negada por la Administración española la tributación de los intereses en Alemania, y con independencia de que ésta exista"-, a lo que cabe añadir, como recuerda el propio escrito de preparación del recurso de casación, que el TEAC afirmó que "desconoce el régimen de tributación en Alemania de los intereses percibidos por la matriz".

En consecuencia, la doctrina sobre la inadmisión de la tramitación del procedimiento amistoso habrá de fijarse, en este recurso de casación, en consideración al contexto del riesgo de una doble imposición internacional.

Sexto.

A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por cuanto nos hallamos ante una cuestión que, aunque no es totalmente nueva, necesita de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación que, a tenor de lo expuesto por la entidad recurrente y de lo sostenido en la sentencia recurrida, debe contraerse a determinar si, en el contexto de un riesgo de doble imposición internacional, una regularización tributaria basada en la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma (ex artículo 15 LGT -antiguo fraude de ley tributaria-), puede determinar -sobre la base de considerar que se discute la aplicación de una norma general antiabuso interna- la inadmisión de la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso conforme al artículo 8.2 del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre,

que aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, interpretado a la luz del artículo 24 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, de 3 de febrero de 2011 y de los artículos 6 y 8 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 de la Unión).

Séptimo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones precisadas en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 15 LGT, 4, 6 y 8 del Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa y 24 del CDI.

Octavo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/6432/2019, preparado por la representación procesal de la entidad mercantil SGL CARBON HOLDING, S.L., contra la sentencia dictada 22 de abril de 2019, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 688/2015.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en el contexto de un riesgo de doble imposición internacional, una regularización tributaria basada en la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma (ex artículo 15 LGT -antiguo fraude de ley tributaria-), puede determinar -sobre la base de considerar que se discute la aplicación de una norma general antiabuso interna- la inadmisión de la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso conforme al artículo 8.2 del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, interpretado a la luz del artículo 24 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, de 3 de febrero de 2011 y de los artículos 6 y 8 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 de la Unión).

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria; 4, 6 y 8 del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que aprueba el Reglamento

de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, y 24 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, de 3 de febrero de 2011; y los artículos 6 y 8 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 de la Unión).

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez
D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García
D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.