

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083675

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1151/2021, de 22 de septiembre de 2021**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 parte recurrente considera que la regla general es la de la tramitación del procedimiento amistoso, el cual sólo puede denegarse o ser inadmitido de concurrir alguna de las causas tasadas expresamente dispuestas, sin que entre ellas se encuentre la aplicación de una cláusula antiabuso interna, en este caso el art. 15 de la LGT, conflicto en la aplicación de la ley, antiguo fraude de ley, por lo que su aplicación puede dar lugar a una doble imposición lo que permite activar el mecanismo del procedimiento amistoso. La parte recurrente no discute que estemos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, art. 15 de la LGT, el antiguo fraude de ley, ni entra en consideraciones sobre compatibilidad de su aplicación con la normativa y jurisprudencia europea en esta materia armonizada indirectamente. El núcleo del debate gira en torno a un tema históricamente cambiante, en el que se ha incidido últimamente con la adaptación de los CDI a las Acciones BEPS y post BEPS con la incorporación de cláusulas antiabusos a los Convenios, representado por la interacción de las cláusulas antiabusos nacionales o domésticas y los CDI. Siguiendo la estela de lo dicho en otras sentencias de este Tribunal en operaciones semejantes a la que nos ocupa, [Vid., SSTs de 3 de marzo de 2020, recurso n.º 5448/2018 (NFJ077876) y de 23 de septiembre de 2020, recurso n.º 1996/2019 (NFJ079213)], de las que se hace eco la sentencia de instancia, la aplicación de la norma antiabuso interna al caso resulta procedente, sin que se produzca conflicto alguno con el CDI, y sin que el Convenio para evitar la doble imposición pueda amparar conductas fraudulentas de desimposición ilegítima; el procedimiento amistoso se prevé para resolver las dificultades o dudas en la aplicación del convenio y para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en los CDI; su inicio no es insoslayable a la mera solicitud, sino que, como dice la sentencia de instancia, procede su inadmisión de concurrir un motivo válido, que en nuestro caso se concreta, aportando la deseada seguridad jurídica, en el RD 1794/2008 (Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa), concurriendo los presupuestos para su aplicación, ajustándose su regulación a los criterios interpretativos de la OCDE, y sin que el art. 8.2 aplicado sea contrario a lo dispuesto en el CDI con Alemania, en concreto art. 24. La Sala de instancia consideró para denegar el inicio del procedimiento sobre la aplicación del Convenio 90/436/CEE (Supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas), Título III del Real Decreto 1794/2008, que, conforme a lo indicado por la resolución administrativa, no se trata de un supuesto de ajuste por subcapitalización, en los términos establecidos en el Convenio; en tanto que siendo requisito la realidad de la operación, el ajuste se ha realizado no por subcapitalización, sino por aplicación de la norma antiabuso general no incluida en el Convenio, con cita de la STS de 22 de diciembre de 2016, recurso n.º 3421/2015 (NFJ065105). La cuestión a dilucidar no es tanto si los supuestos de subcapitalización tienen acogida en el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, sobre lo que no existe cuestión, como dilucidar si efectivamente en el caso que nos ocupa puede identificarse una situación de subcapitalización. La parte recurrente, hace supuesto de la cuestión, en tanto que aún sin discutir la procedencia de la aplicación del art. 15 de la LGT - nos remitimos a lo recogido en la STS de 22 de diciembre de 2016, , en la que en un caso muy similar al presente se concluye que en el ficticio endeudamiento dentro de un conjunto de operaciones artificiosas con un fin de obtener inapropiadamente una ventaja fiscal-, parte de la realidad del endeudamiento, obviando, eso sí, siquiera el intento de justificar que se daban las condiciones necesarias, como es un posible exceso del endeudamiento en relación con el capital social, limitándose a exponer a que «a la vista de las circunstancias fácticas concurrentes no habría podido obtener y devolver en condiciones de plena competencia», lo que resulta netamente insuficiente para desvirtuar el razonamiento de la Sala de instancia justificando la inaplicación del Convenio, más cuando, en principio, habiendo aplicado una norma general antiabuso, como es el art. 15 de la LGT, y no oponiéndose la parte recurrente a ello, no resulta compatible respecto de la misma situación fáctica aplicar una norma especial antiabuso. Sin que sea un argumento a favor que sí se haya admitido la solicitud respecto de los ejercicios 2009 a 2014, pues parece que la situación resulta de todo punto diferente, al punto que se nos traslada que no se ha aplicado en estos ejercicios el citado art. 15 de la LGT. La Sala fija la siguiente doctrina: 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. Excluida la situación de subcapitalización no procede aplicar el 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. ATS de 11 de junio de 2020, recurso n.º 6432/2019 (NFJ078321) y SAN de 22 de abril de 2019, recurso n.º 688/2015 (NFJ073832) que se confirma].

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 José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.151/2021

Fecha de sentencia: 22/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6432/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 6432/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1151/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 22 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 6432/2019, interpuesto por SGL CARBON HOLDING, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de D^o. Joaquín Huelín Martínez de Velasco, contra la sentencia de 22 de abril de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 688/2015, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de julio de 2015, desestimatoria de las reclamaciones (RG 465/14, 1685/14; 2470/14 y 6670/2014).

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 688/2015, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha de 22 de abril de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^o. Inés Tascón Herrero en nombre y representación de SGL CARBON HOLDING SL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de julio de 2015, (RG 465/14, 1685/14; 2470/14 y 6670/2014), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la procuradora de los Tribunales D^a. Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de SGL CARBON HOLDING, S.L., se presentó escrito con fecha 27 de junio de 2019, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 30 de septiembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente SGL CARBON HOLDING, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de D^o. Joaquín Huelín Martínez de Velasco, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de junio de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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)".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D^a. Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de SGL CARBON HOLDING, S.L., por medio de escrito presentado el 26 de agosto de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que la norma infringida por la sentencia impugnada es:

El artículo 8.2, letras c) y d), RPA, interpretado a la luz de los artículos 24 CDI hispano alemán y 6 y 8 CAU. La razón de esta infracción estriba en que, existiendo un riesgo de doble imposición, no cabe la denegación de inicio de un procedimiento amistoso por el mero hecho de que la regularización tributaria efectuada por las autoridades españolas haya traído causa de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria ex artículo 15 LGT.

El recurrente manifiesta, que:

(i) La regla general es la tramitación del procedimiento amistoso y la excepción su inadmisión, que sólo puede producirse por motivos tasados:

-En aplicación del CDI hispano-alemán, cuando la doble imposición no implique una situación contraria a las disposiciones del propio convenio.

-En aplicación del CAU, cuando la doble imposición no dé lugar a una situación contraria a los principios de su artículo 4, salvo que, aun siendo así, la conducta del contribuyente que la sufre sea merecedora de una sanción tributaria grave o muy grave o de una pena por delito contra la Hacienda Pública.

(ii) No hay, en principio, interferencia o colisión entre las normas internas antiabuso y las disposiciones de los CDIs, siempre que unas y otras sean interpretadas y aplicadas de forma coherente, para que produzcan sus propios efectos, sin menoscabo de los efectos propios de las otras.

(iii) Esa interpretación coherente es la que se recoge en los Comentarios al MCOUDE: si resulta de aplicación una disposición antiabuso interna que supone la recalificación de una determinada renta, se deben aplicar las disposiciones convencionales teniendo en cuenta esa recalificación.

(iv) En ausencia de disposiciones específicas al efecto, no existe una norma general que impida que las operaciones consideradas abusivas puedan acceder al procedimiento amistoso. El mero hecho de que el impuesto se exija en virtud de una cláusula antiabuso contenida en el Derecho interno no debe constituir una razón para denegar el acceso al procedimiento amistoso.

(v) En consecuencia, la aplicación de una norma antiabuso interna como es el artículo 15 LGT no impide otorgar plena operatividad al CDI hispano-alemán en su totalidad, teniendo en cuenta, claro está, las consecuencias derivadas de la aplicación de la norma antiabuso: en el presente caso, la denegación de la deducibilidad en España de unos gastos financieros que, sin embargo, sí tuvieron la consideración de ingreso tributable en Alemania. Y ese resultado de aplicar el artículo 15 LGT es el que produce una situación de doble imposición (o como mínimo un riesgo de la misma), que es precisamente el escenario al que quiere hacer frente el CDI hispano-alemán a través del procedimiento amistoso establecido en su artículo 24.

(vi) De no entenderse así, la aplicación del artículo 15 LGT conllevaría no sólo la recalificación de la operación y la exigencia del tributo que hubiera correspondido, como dice el precepto, sino también la consolidación de una situación de doble imposición, que se haría ineluctable, vaciando de contenido los mecanismos normativos internacionalmente aprobados e integrados en el ordenamiento jurídico español precisamente para evitarla.

(vii) Además, el presente caso resulta subsumible dentro de la noción subcapitalización a la que se refiere el CAU como uno de sus objetos, sino como el principal. Estando pues dentro de su ámbito de aplicación, únicamente cabría denegar la incoación del procedimiento amistoso que disciplina si se hubiere impuesto con carácter definitivo penas por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o sanciones por infracciones tributarias graves o muy graves.

(viii) No es el caso, aquí los ajustes efectuados por la AEAT traen causa de una calificación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el sentido del artículo 15 LGT, circunstancia que no puede en modo alguno erigirse en razón para excluir la operatividad del CAU: ni en la redacción de la LGT aplicable *ratione temporis*, que excluía expresamente la posibilidad de sancionar, ni en la legislación actualmente vigente, ya que la exclusión requiere la efectiva imposición con carácter definitivo ("firme" dice el RPA) del castigo, penal o administrativo, ni siquiera su mera posibilidad general y abstracta.

Concluye, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo identificada en el auto de admisión que, los artículos 24 CDI hispano-alemán y 6 y 8 CAU, y en cuanto son desarrollo interno de éstos los artículos 8.2, 21.2 y 26.1 RPA, así como la disposición adicional primera TRLIRNR, por su relación con los anteriores preceptos reglamentarios, deben ser interpretados en el sentido de que, en el contexto de una situación susceptible de crear un riesgo de doble imposición internacional o de consolidarla, una regularización tributaria basada en la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma (ex artículo 15 LGT) no puede determinar "per se", con el pretexto de que se discute la aplicación de una norma general antiabuso interna, y no una discrepancia o divergencia en la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, la inadmisión de la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso de los previstos en los citados CDI y CAU.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia en la que, (i) estimando este recurso, se case la impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) se estime el recurso contencioso-administrativo número 688/2015, conforme a lo solicitado en la demanda, y (iii) se anule, en consecuencia, la resolución del TEAC confirmada por dicha sentencia, así como el acuerdo de denegación dictado por la DGT, para finalmente (iv) reconocer a CARBON HOLDING su derecho a que, con respecto de los ajustes a la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, relativos a los ejercicios 2006 a 2008, se inicie un procedimiento amistoso al amparo de los artículos 24 del CDI hispano-alemán y 6 y 8 del CAU".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 30 de octubre de 2020, formuló oposición al recurso de casación manifestando que, la sentencia de instancia es ajustada a derecho y no ha infringido los preceptos citados por la recurrente, toda vez que considera que:

(i) No se trata de un supuesto de doble imposición. Se habla de doble imposición cuando un mismo sujeto, por una misma renta es gravado dos veces por impuestos similares (doble imposición jurídica) o cuando una misma renta se somete a más de un impuesto (doble imposición económica), pero el supuesto que se examina en el presente recurso no obedece a ninguna de estas situaciones, toda vez que la única renta gravada en el presente caso es la que corresponde a los pagos efectuados por la filial española a la matriz alemana, pagos que se efectúan en concepto de intereses de préstamos. Esa renta, satisfecha por la entidad recurrente, solamente puede gravarse en Alemania pues solamente constituye un ingreso para la entidad residente en Alemania (puede grabarse porque no figura en el expediente que haya sido efectivamente grabada). El hecho de que la Administración tributaria española no considere deducibles los intereses de esos préstamos no genera un supuesto de doble imposición, entre otras cosas porque los efectos de la operación se proyectan sobre dos sujetos distintos. Así pues, no se puede admitir, pues no es un hecho acreditado, que la matriz alemana "ha estado sujeta a tributación en Alemania por esos intereses en concepto de ingresos".

(ii) Ni el CDI ni el Convenio Europeo de Arbitraje contienen normas que se refieran al supuesto de hecho. No se ha infringido el art. 4 apartado 1) del Convenio Europeo de Arbitraje. No concurre el presupuesto de hecho para aplicar alguna o algunas de las normas o principios contenidos en el CDI o en el Convenio Europeo de Arbitraje. Respecto del CDI, los únicos preceptos que guardan relación con el asunto son los que se refieren a las relaciones

entre empresas asociadas (art. 9 y 11.4 del CDI), preceptos que no se han denunciado por el recurrente como infringidos. En esa misma línea, respecto del Convenio Europeo de Arbitraje, el principio que guarda relación con este asunto afecta también a los supuestos de transacciones entre empresas asociadas (art. 4 apartado1). En este caso, la infracción de este precepto sí que fue denunciada en el escrito de preparación, sobre la base de que el presupuesto de hecho de ese artículo incluye las medidas antiabuso por subcapitalización y nos encontraríamos aquí ante ese caso. Sin embargo, el art. 4 apartado 1 del Convenio Europeo de Arbitraje no puede ser invocado en un caso como el presente porque sobre esa cuestión ya se ha pronunciado la el TS en la sentencia de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 3421/2015, expresamente citada y transcrita por en la sentencia de instancia. No se cuestiona en el presente recurso la existencia de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma).

(iii)La falta de infracción de los principios del CDI y del Convenio Europeo de Arbitraje impide que puedan invocarse las normas del procedimiento amistoso . El Convenio Europeo de Arbitraje no se aplica en el presente caso, reiterando que la Sala en la citada STS de 22 de diciembre de 2016, aporta un fundamento sólido para excluir tal aplicación, privando de fuerza argumental a la invocación del apartado 1.2 del Código de Conducta que contempla la "Subcapitalización".

(iv)La denegación del inicio del procedimiento amistoso resulta coherente con lo expuesto en los apartados anteriores. En efecto, si se ha declarado la existencia de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma) y no se ha justificado que se hayan visto afectados las normas o principios contenidos en el CDI y en el Convenio Europeo de Arbitraje, las razones por las que la Dirección General de Tributos denegó la solicitud de procedimiento amistoso son plenamente ajustadas a derecho. Manifiesta que, no hay una discrepancia en la aplicación del CDI y las operaciones realizadas tenían como principal finalidad disminuir la factura fiscal de la filial residente en España. Concurren pues las causas de denegación contempladas en los apartados c) y d) del art. 8 del Reglamento de procedimientos amistosos aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. Por la misma razón, no se ha infringido el art. 26 del Convenio Europeo de Arbitraje en la medida en que no se han infringido sus principios, pues no estamos ante una cuestión de precios de transferencia, incluida la subcapitalización, sino ante un conjunto de operaciones que tienden a reducir la tributación en España, siendo firme la declaración de fraude de ley, que ya no puede ser cuestionada.

La misma conclusión podría mantenerse bajo el prisma de la Directiva UE/2017/1852, citada en el escrito de interposición. En efecto, aun admitiendo que la Directiva limite la posibilidad de denegar la solicitud a los supuestos en que el litigio no conlleve doble imposición, puede sostenerse: - Que en el presente caso no existe doble imposición.- Que los apartados c) y d) del art. 8 del Reglamento de procedimientos amistosos son plenamente compatibles con la Directiva porque se basan en la inexistencia de un supuesto de doble imposición.

(v)Sobre la admisión de una solicitud posterior. En el apartado 57 del escrito de interposición se menciona que con posterioridad la Administración tributaria ha admitido una solicitud de procedimiento amistoso, en relación con la misma operación pero analizando sus efectos en 2009 a 2014. No puede conferirse a este hecho ninguna tanto por tratarse de una cuestión nueva, como por la circunstancia apuntada en el propio escrito de interposición, que consiste en que no se ha declarado para esos ejercicios la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Concluye, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo identificada en el auto de admisión que, la 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).

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 3 de noviembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de septiembre de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Con carácter general. El riesgo de doble imposición.*

Como se ha puesto de manifiesto la parte recurrente, en lo que ahora interesa, pretende el inicio de un procedimiento amistoso conforme a lo dispuesto en el art. 24 del Convenio y/o conforme a lo dispuesto en el art. 6 del Convenio CEE/90/436.

A ambas solicitudes se le da respuesta en el Fundamento Cuarto de la Sentencia impugnada.

La parte recurrente considera que la regla general es la de la tramitación del procedimiento amistoso, el cual sólo puede denegarse o ser inadmitido de concurrir alguna de las causas tasadas expresamente dispuestas, sin que entre ellas se encuentre la aplicación de una cláusula antiabuso interna, en este caso el art. 15 de la LGT, conflicto en la aplicación de la ley, antiguo fraude de ley, por lo que su aplicación puede dar lugar a una doble imposición lo que permite activar el mecanismo del procedimiento amistoso.

El primer reparo que opone la parte recurrida es que en ningún caso estaríamos ante un supuesto de doble imposición, por lo que no son de aplicación los instrumentos normativos invocados por la parte recurrente. Sin perjuicio de lo que a continuación se dirá, cabe advertir que el presupuesto primero e indispensable para instar el procedimiento amistoso es que exista un riesgo de doble imposición, lo cual no parece discutible, así lo afirma la sentencia de instancia, mostrando su conformidad en este punto el voto particular articulado frente a aquella. Consideramos en esta línea que no existe duda de que, sin hacer las consideraciones que se recogen en la sentencia para excluir la tramitación del procedimiento amistoso en cualquiera de las alternativas propuesta, se daría un caso paradigmático de doble imposición.

El fenómeno de la doble imposición internacional descansa sobre la coexistencia de varias soberanías fiscales y el flujo comercial y económico entre los Estados, con el riesgo de que el mantenimiento de las soberanías fiscales confluyentes impidan la justa distribución de la carga tributaria que pudiera generarse en dichas operaciones internacionales. Por ello, más que acudir a las diferentes definiciones existentes, lo procedente es identificar aquellas situaciones económicas en las que se produce una mayor tributación por la confluencia de varios Estados, incidiendo en la capacidad económica de los afectados, que de haber sido objeto de imposición en un solo Estado. Dado que los Estados pueden utilizar distintos criterios para delimitar su competencia fiscal, tales como la territorialidad, renta universal... y establecer puntos de conexión distintos para hacer tributar determinados rendimientos, es patente el riesgo de la doble imposición internacional; pero también cuando se dan discrepancias para determinar la base imponible, esto es, cuando un Estado no considera deducibles los intereses pagados por un préstamo obtenido de un tercero residente en otro Estado, y este considera rendimientos sometidos a tributación los intereses percibidos, como es el caso que nos ocupa, en cuyo caso resulta evidente que se estaría gravando dos veces una misma manifestación de riqueza; en un principio, pues, con carácter general, sería procedente que ante la realización de un ajuste o regularización sobre la persona que ha aplicado la deducción, por parte de la Administración con potestad al efecto, se produjera el ajuste bilateral por la Administración con potestad sobre el que percibió los intereses, en cuyo caso cobra sentido acudir a un procedimiento amistoso.

El problema, pues, en el asunto que nos ocupa no es ya el del riesgo de la doble imposición, sino si en base a las circunstancias concurrentes, a pesar de dicho riesgo, debe excluirse las ventajas fiscales que representa la aplicación del CDI en el primer caso, o los requisitos exigidos para la aplicación del CAU, en el segundo, al haber aplicado la Administración la cláusula general antiabuso del art. 15 de la LGT. Para mayor concreción puede enfocarse el problema en el sentido de si ante el fenómeno, que luego someramente se describirá, podían los Estados mantener y aplicar sus normas generales antiabuso para evitar la elusión fiscal internacional.

Por lo demás, cabe advertir, que este Tribunal se atiene a los términos en los que se plantea por las partes la controversia, y a las cuestiones delimitadas en el auto de admisión, sin entrar en otras consideraciones, ni cuestiones que se pueden derivar del caso que nos ocupa.

Segundo. *Sobre el procedimiento de declaración de conflicto, CDI entre Alemania y España.*

Procede centrarnos en la solicitud de procedimiento amistoso en aplicación del CDI con Alemania.

Recuerda la Sala de instancia que el procedimiento amistoso en materia de imposición directa se encuentra en el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y en su art. 8.2 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", con cita del MCOCDE, señala que es correcto la inadmisión del procedimiento amistoso cuando concurre un motivo válido, que en nuestra legislación ha encontrado reflejo en la referida norma transcrita, lo que evita cualquier discrecionalidad en garantía del contribuyente. Añade que siendo las normas internas antiabuso recogidas en la legislación tributaria parte de las normas básicas nacionales establecidas 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; sin que pueda existir conflicto alguno entre las citadas normas y las disposiciones de los CDI, lo que en el suscrito entre Alemania y España se prevé en su art. 28 1.a), "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 elusión fiscal". Todo lo cual le hace concluir en la existencia de dos motivos para denegar el inicio del procedimiento amistoso:

1. La aplicación de una disposición de derecho interno, el art. 15 de la LGT y no ante una divergencia o discrepancia en la aplicación del Convenio, con cita de una abundante jurisprudencia que sostiene que nos encontramos ante un supuesto de Derecho interno.

2. Las operaciones enjuiciadas se han realizado con la clara finalidad de evitar la tributación en un Estado miembro, debiendo rechazarse la aplicación de los beneficios derivados del Convenio cuando la actividad desplegada por el obligado tributario sea claramente fraudulenta.

En definitiva, la Sala de instancia aún admitiendo que efectivamente existe riesgo de doble imposición, el propio 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.

Siendo significativo resaltar, más si cabe ante la insistencia puramente verbal de la parte recurrente en su escrito de interposición sobre el real y efectivo gravamen en Alemania por los intereses percibidos, que la sentencia recoge 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"; a lo que se acoge el Sr. Abogado del Estado en su escrito de oposición para cuestionar la tributación por dichos intereses.

También es de destacar, ante las referencias legislativas realizadas por la parte recurrente en su escrito de interposición, que la sentencia expresamente indica que se resuelve conforme a la legislación vigente y aplicable al caso.

La parte recurrente no discute que estemos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, art. 15 de la LGT, el antiguo fraude de ley, ni entra en consideraciones sobre compatibilidad de su aplicación con la normativa y jurisprudencia europea en esta materia armonizada indirectamente. Ciertamente las operaciones descritas que han merecido la declaración de conflicto en el aplicación de la ley tributaria, nos resultan conocidas a la Sala, pues las mismas o semejantes han sido objeto de numerosos pronunciamientos por este Tribunal, como pone de manifiesto la propia sentencia de instancia con cita concreta de algunas de las dictadas al respecto, y si bien es cierto que en la mayoría se reafirmó la calificación de fraudulentas, en alguna se consideró que la operación y su resultado tributario eran correctos, en tanto no se trataba de negocios artificiosos con la finalidad de obtener una ventaja fiscal; los problemas que suscitaron dichas operaciones de grupos corporativos internacionales o multinacionales, aprovechando las ineficiencias y lagunas de las legislaciones nacionales, son bien conocidas y han dado lugar a importantes reformas y al avance hacia una fiscalidad internacional con novedosos instrumentos tendentes a dicha finalidad, y que en gran medida se han ido acogiendo en nuestras normas internas, traer a colación su resultado, como hace parcialmente la parte recurrida, es oportuno en cuanto referente, pero irrelevante a los efectos del desenlace del presente recurso, pues como se hace eco la sentencia de instancia se ha resuelto conforme a la legislación vigente y aplicable al caso.

El núcleo del debate gira en torno a un tema históricamente cambiante, en el que se ha incidido últimamente con la adaptación de los CDI a las Acciones BEPS y post BEPS con la incorporación de cláusulas antiabusos a los Convenios, representado por la interacción de las cláusulas antiabusos nacionales o domésticas y los CDI.

Lo cual aconseja, aunque sea brevemente y en lo que ahora interesa, que veamos su evolución histórica a la luz del referente obligado como son los Comentarios del MCOUDE, sobre cuyo valor jurídico nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, valga por todas por ser de las más recientes al respecto, las sentencias de 3 de marzo de 2020, rec. cas. 5448/2018, y de 28 de septiembre de 2020, rec. cas. 1996/2019; dijimos en la primera de las citadas que:

"2) Por otra parte, esta Sala ha dicho repetidamente que las reglas, modelos o comentarios que inspiran normalmente la redacción de los convenios no son fuentes normativas que condicionen o vinculen nuestro criterio, ni pueden ser invocadas como infringidas en casación. Así, la STS de 21 de febrero de 2017 (recurso de casación nº 2970/2015) señala lo siguiente:

"2º) se apela a las Directrices de la OCDE a que remiten los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE según lo dispuesto en el artículo 3 de la LIS (art. 3 TRLIS) a cuyo tenor lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española .

Sin embargo, esta remisión al artículo 3 -en relación con el ámbito de aplicación espacial del TRLIS- vuelve a concretarse en las disposiciones normativas que conforme a la Constitución se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices

OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del Derecho ni, como tales, invocables en casación (así, la sentencia de 19 de octubre de 2016, dictada en el recurso de casación nº 2558/2015)".

Esta última citada señala lo siguiente (a propósito de la derogada casación, pero plenamente aplicable a la actualmente vigente):

"La infracción que se invoque en casación, por tanto, debe recaer sobre las normas del ordenamiento jurídico, esto es, sobre las fuentes formales que lo integran y que enuncia el artículo 1.1 del Código Civil, al establecer que "...las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho". Dentro del concepto material de ley que expresa el mencionado precepto cabe incluir las distintas manifestaciones, jerárquicamente ordenadas, de la potestad normativa (Constitución, Tratados internacionales, ley orgánica, ley ordinaria, reglamentos, etc.), pero no es posible fundamentar un motivo casacional en la infracción de las mencionadas directrices de la OCDE, dada la ausencia de valor normativo, es decir, como fuente jurídica vinculante para los Tribunales de justicia que cabe predicar de éstas, y que este Tribunal Supremo ya ha declarado (así, la Sentencia de 18 de julio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 3779/2009), en que se consideran tales directrices como meras recomendaciones a los Estados y, en otro lugar de dicha sentencia, les asigna un valor interpretativo.

Tal función, la de interpretar las normas jurídicas, es la que deriva, por lo demás, del propio papel que les asigna la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas... [...]"

La jurisprudencia, pues, le ha asignado a los Comentarios una mera función interpretativa, sin que podamos compartir la tesis de la parte recurrente sobre que los Comentarios contienen la interpretación auténtica de los Convenios, ya se dijo en las sentencias de 18 de marzo de 2011, rec. cas. 5488/2006, y de 15 de diciembre de 2011, rec. cas. 688/2006, en referencia al CDI con Alemania, que de conformidad con el artículo 32 del Convenio de Viena, los Comentarios se consideran "medios de interpretación complementarios de los Convenios".

Con todo, como luego se dirá, la interpretación que hace la sentencia de instancia resulta fiel reflejo a la propia interpretación que realiza los Comentarios, de suerte que hace suyo lo dicho literalmente en los mismos.

En el MOCODE de 1963, no se recogía la relación entre el tratado y la normativa fiscal de los Estados firmantes.

Sin embargo, en el de 1977 se recoge por vez primera un comentario que señala que los países podían incluir una disposición especial en el acuerdo que no limitara la aplicación de normas antiabuso o elusión de la ley fiscal interna, "Puede ser apropiado que los Estados contratantes acuerden en negociaciones bilaterales... que acepten que la aplicación de las disposiciones domésticas antiabuso no debe verse afectada por la Convención". A lo anterior se añadía que los Estados debían incluir en los CDI normas que permitieran mantener el derecho de aplicar reglas antiabuso cuando contribuyentes obtenían ventajas fiscales de manera no legítima. Hasta su actualización en 2003 estos comentarios no fueron suprimidos, pero hasta entonces es de destacar que en varios documentos se recoge la oportunidad de implementar medidas legislativas domésticas que consagren que no se puede acceder a un CDI si hay abuso, evitando, eso sí, que fueran contrarias al MOCODE -aunque en estos casos se referían a las compañías plataforma-.

Los comentarios 25 y 26 del MOCODE de 1994 indicaban que era posible aplicar la normativa interna en caso de abuso.

Un cambio importante sobre el tema que nos ocupa se produce con los Comentarios de 2003, así se suprimen los comentarios referidos de 1977, pero en el sentido de entender que no era posible una incompatibilidad entre el MOCODE y las normas internas antiabuso. Y en este postulado cabe integrar el comentario 9.2 del MOCODE de 2003, "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[...]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". Lo que se completa con el comentario 22.1, en el sentido de que las normas internas no son más que reglas que recaen sobre hechos y no sobre asuntos sustanciales, "Tales reglas son parte de las disposiciones fundamentales de la legislación nacional que determinan qué hechos dan lugar a una obligación tributaria; dichas reglas no están contempladas en los tratados fiscales y por lo tanto no se ven afectadas por ellos. Así pues, como norma general y habida cuenta el párrafo 9.5 no habrá un conflicto". Debiéndose destacar que ya no sólo se refieren los Comentarios a los receptores de renta, sino a "los hechos que dan origen a una obligación tributaria". En los Comentarios de 2003 se introduce, pues, un principio de referencia que establece la regla consistente en que los beneficios de los CDI no deben ser concedidos en casos de abuso; y a propósito se observa, 9.5, que "Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los

principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión".

Hasta aquí, lo que nos interesa.

La actualización del MCOCDE de 2017 sí hace ya referencia a los posibles conflictos entre los CDI y las disposiciones nacionales antiabuso, tanto generales como especiales, con la inclusión del nuevo art. 29, inspirado, como en otras materias, en las recomendaciones de las Acciones BEPS, en concreto Acción 6, por lo que los CDI deben contener una cláusula de propósito principal (principal purpose test o PPT) o una cláusula de limitación de beneficios (limitations of benefits o LoB), o una combinación de ambos estándares; lo que va a permitir que los posibles abusos se atajen con las propias cláusulas contenidas en los CDI, sin que sea, por tanto, necesario acudir a las normas antiabuso domésticas.

En el caso que nos ocupa y en su contexto temporal, como se refleja en la sentencia de instancia, la misma se ajusta plenamente a los criterios anteriormente apuntados. Aplica la sentencia el art. 8.2 del Real Decreto 1794/2008, y toma como referencia los Comentarios de 2003, en los términos que anteriormente se han transcrito, y se centra en el art. 28.1 del CDI con Alemania, "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", en definitiva, concurrirían motivos válidos para inadmitir la solicitud de inicio del procedimiento amistoso.

Se pone de manifiesto, pues, que es el propio Convenio el que viene a habilitar la aplicación de las normas antiabuso domésticas, esto es, autoriza su aplicación, lo que en definitiva despeja cualquier problema de incompatibilidad entre la aplicación de las normas internas sobre abuso y el propio CDI. Resulta incuestionable que conforme a los propios términos del CDI con Alemania, que las normas antiabuso general, el art. 15 de la LGT, era plenamente aplicable a una operación como la que nos ocupa y describe la sentencia de instancia, aún cuando se haya generado en el marco del citado CDI.

La parte recurrente no discute que se de el conflicto en la aplicación de la ley tributaria, sino que su aplicación da lugar a un supuesto de doble imposición y por tanto debe aplicarse el CDI que tiene como finalidad evitar la doble imposición. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, y conforma el motivo válido exigido y, por ende, la aplicación del citado art. 8.2 del Real Decreto, es precisamente la aplicación de la norma antiabuso, con las consecuencias tributarias derivadas y hechas efectivas por el Estado soberano, lo que excluye legítimamente la aplicación del Convenio, que de suyo conlleva, art. 28.3 del CDI, a sensu contrario, la improcedencia de poner en marcha un mecanismo que exige ineludiblemente unas condiciones que evidentemente no se dan en el caso. Lo que se pretende, pues, es evitar el fraude en el contexto tributario internacional; al efecto, como se ha tenido ocasión de exponer, los mecanismos pueden ser variados, desde normas antiabuso de corte internacional incorporadas a los Convenios o Tratados, de carácter general o específicas contra determinadas conductas, hasta, como se ha referido, normas domésticas antiabuso generales o especiales con plena eficacia previstas para ser aplicadas en operaciones internacionales, con la finalidad, entre otras y en lo que nos atañe, de evitar la erosión de las bases imponibles mediante el traslado de forma inapropiada de los beneficios a otro Estado para conseguir una menor tributación, y no permitir que se obtenga fraudulentamente la ventaja que ofrece la aplicación del CDI; lo correcto, por tanto, es el ajuste o determinación de la base imponible conforme a las reglas previstas en las normas internas, con su corrección cuando las operaciones del sujeto pasivo se han efectuado en fraude de ley con la finalidad de obtener indebidamente la ventaja fiscal, cobrando todo su sentido la referencia contenida en la sentencia de instancia de salvar, en su caso, las posibles acciones ante la autoridad alemana. Es en esta línea en la que se desenvuelve los Comentarios del MCOCDE que se han transcrito, esto es, 9.4 de los Comentarios, "En virtud de ambos enfoques, hay pues acuerdo en que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo", y 9.5, " Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión".

La parte actora considera que es la aplicación del art. 15 de la LGT y la regularización llevada a efecto la que en definitiva puede dar lugar a un supuesto de doble imposición, y al efecto invoca el último párrafo del Comentario 22.1, "se aplicarán las disposiciones de este Convenio teniendo en cuenta estos cambios", intentando reforzar su argumentación sobre la base del comentario 22.2, "Aun cuando estas reglas no son contrarias a los convenios fiscales, se está de acuerdo en que los países miembros deben cumplir rigurosamente las obligaciones establecidas en los convenios fiscales con la finalidad de eliminar la doble imposición mientras no exista evidencia clara de un uso indebido de los convenios" y aquellos que autorizan el acceso al procedimiento amistoso aún en los supuestos de aplicación de una norma interna antiabuso. Sin embargo, el art. 8.2 del Real Decreto 1794/2008, que es el aplicado por la Sala de instancia para denegar el inicio del procedimiento amistoso, se adapta, como resulta evidente, a los criterios interpretativos de los Comentarios MCOCDE, sin que la parte recurrente le dirija reproche alguno de ilegalidad, concurriendo, sin duda, los presupuestos previstos en dicha norma para su aplicación; con

todo, tampoco podemos compartir el criterio de la parte recurrente, recordemos que el comentario 22.1, con explícita referencia al 9.5 antes transcrito, lo que considera es que no existe incompatibilidad entre la aplicación de las normas antiabuso domésticas y los CDI, por tanto es factible aplicar las normas antiabuso y también el CDI, cuando proceda, y el párrafo que reproduce el escrito de interposición se pone a título de ejemplo, como explícitamente recoge, para ilustrar este criterio que tiene como basamento, ya visto anteriormente, el principio de que no cabe obtener las ventajas del CDI cuando se ha hecho una utilización abusiva de las disposiciones del Convenio, y es en esta línea en la que se desenvuelven los cometarios invocados por la parte recurrente.

Razones las anteriores que también deben llevarnos a rechazar el resto de argumentos referidos al MEMAP y a la Acción 14 BEPS; no sólo por carecer ambos documentos de valor normativo alguno y consideremos que, muy al contrario de lo la tesis de la recurrente, la normativa positiva aplicada por la Sala en modo alguno contradice las interpretaciones que aportan dicho documentos a los CDI, sino porque además en este caso no estamos ante una norma antiabuso prevista en el propio CDI, sino ante una norma interna aplicada por el país soberano en el ejercicio de sus potestades, ni ante el supuesto de que el art. 15 de la LGT aplicado entre en conflicto con alguna disposición del CDI con Alemania, siendo de resaltar que en este aspecto la parte recurrente se limita a una invocación genérica del art. 9.2 del CDI, no para justificar un posible conflicto, sino para intentar subsumir el supuesto de hecho en los contemplados en la norma.

En definitiva, siguiendo la estela de lo dicho en otras sentencias de este Tribunal en operaciones semejantes a la que nos ocupa, de las que se hace eco la sentencia de instancia, y que como ejemplo cabe mencionar la de 9 de febrero de 2015, rec. cas. 188/2014, la aplicación de la norma antiabuso interna al caso resulta procedente, sin que se produzca conflicto alguno con el CDI, y sin que el Convenio para evitar la doble imposición pueda amparar conductas fraudulentas de desimposición ilegítima; el procedimiento amistoso se prevé para resolver las dificultades o dudas en la aplicación del convenio y para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en los CDI; su inicio no es insoslayable a la mera solicitud, sino que, como dice la sentencia de instancia, procede su inadmisión de concurrir un motivo válido, que en nuestro caso se concreta, aportando la deseada seguridad jurídica, en el Real Decreto 1794/2008, concurriendo los presupuestos para su aplicación, ajustándose su regulación a los criterios interpretativos de la OCDE, y sin que el art. 8.2 aplicado sea contrario a lo dispuesto en el CDI con Alemania, en concreto art. 24.

Tercero. Procedimiento amistoso del CAU.

La Sala de instancia consideró para denegar el inicio del procedimiento sobre la aplicación del convenio CEE/90/436, de 23 de julio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, Título III del Real Decreto 1794/2008, que, conforme a lo indicado por la resolución administrativa, no se trata de un supuesto de ajuste por subcapitalización, en los términos establecidos en el Convenio; en tanto que siendo requisito la realidad de la operación, el ajuste se ha realizado no por subcapitalización, sino por aplicación de la norma antiabuso general no incluida en el Convenio, con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 3421/2015.

La cuestión a dilucidar, como bien se centra en la sentencia de instancia, no es tanto si los supuestos de subcapitalización tienen acogida en el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, sobre lo que no existe cuestión, como dilucidar si efectivamente en el caso que nos ocupa puede identificarse una situación de subcapitalización.

La parte recurrente, hace supuesto de la cuestión, en tanto que aún sin discutir la procedencia de la aplicación del artº.15 de la LGT - nos remitimos a lo recogido en el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia de instancia con cita de la referida sentencia de 22 de diciembre de 2016, en que se contempla un caso muy similar al presente, en la que se viene a concluir en el ficticio endeudamiento dentro de un conjunto de operaciones artificiosas con un fin de obtener inapropiadamente una ventaja fiscal-, parte de la realidad del endeudamiento, obviando, eso sí, siquiera el intento de justificar que se daban las condiciones necesarias, como es un posible exceso del endeudamiento en relación con el capital social, limitándose a exponer a que "a la vista de las circunstancias fácticas concurrentes no habría podido obtener y devolver en condiciones de plena competencia", lo que resulta netamente insuficiente para desvirtuar el razonamiento de la Sala de instancia justificando la inaplicación del Convenio, más cuando, en principio, habiendo aplicado una norma general antiabuso, como es el art. 15 de la LGT, y no oponiéndose la parte recurrente a ello, no resulta compatible respecto de la misma situación fáctica aplicar una norma especial antiabuso.

Sin que sea un argumento a favor que sí se haya admitido la solicitud respecto de los ejercicios 2009 a 2014, pues parece que la situación resulta de todo punto diferente, al punto que se nos traslada que no se ha aplicado en estos ejercicios el citado art. 15 de la LGT.

Como ya se ha indicado la Sala de instancia resuelve conforme a la legislación vigente y aplicable al caso, por lo que la referencia Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, traspuesta al ordenamiento interno español mediante el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, más cuando al tiempo en que se aplica el art.

15 de la LGT, aún no se preveía las sanciones en situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, resulta de todo punto irrelevante a los efectos de resolver la presente controversia.

Cuarto. Fijación de doctrina.

A la cuestión de interés casacional objetivo seleccionada y formula en el auto de admisión, debe contestarse conforme al contexto y legislación aplicable en el momento en que se producen los hechos y la solicitud formulada, y en este contexto cabe responder que 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; sin que estemos ante un supuesto de subcapitalización necesario para la aplicación 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).

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, de manera que, como determina el art. 93.4 de la Ley jurisdiccional, cada parte abonara las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Cuarto.

Segundo.

Desestimar el recurso de casación número n.º 6432/2019, interpuesto por SGL CARBON HOLDING, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales D^a. Inés Tascón Herrero, contra la sentencia de 22 de abril de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 688/2015; cuya confirmación resulta procedente.

Tercero.

Sin condena en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.