

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084448

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de diciembre de 2021

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1833/2020

#### SUMARIO:

**IRNR. Gestión del impuesto. Devoluciones. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. En general. Procedimiento de gestión. Devoluciones.** *Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Procedimiento amistoso.*

La única controversia existente en la presente reclamación consiste en determinar si las cantidades que corresponde devolver al obligado tributario por el periodo impositivo 2007 ostentan la condición de ingresos indebidos o devolución derivada de la normativa del tributo, con los correspondientes efectos desde el punto de vista del abono del interés de demora.

La Inspección de los Tributos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes otorga a la devolución la condición de derivada de la normativa del tributo, basándose en que la entidad no efectuó ingreso alguno derivado de su autoliquidación presentada en plazo, sino que el importe que ahora se devuelve es parte de los pagos fraccionados abonados por la entidad a cuenta del impuesto del ejercicio.

La entidad sostiene que la devolución debe ostentar la condición de ingresos indebidos, ya que el abono efectuado mediante el mecanismo de pagos fraccionados fue improcedente, como posteriormente ha sido reconocido en el procedimiento amistoso, al dar lugar a un ajuste negativo en la base imponible del periodo. Así, mantiene que la devolución producida no deriva de la técnica fiscal utilizada para cuantificar la obligación tributaria principal, sino de la confirmación de que las cantidades ingresadas en la autoliquidación de pagos fraccionados no fueron correctas ya en el momento mismo de su ingreso, con independencia de su posterior inclusión en la autoliquidación que dio lugar a devolver y de que el reconocimiento del ajuste se produzca en el procedimiento amistoso desarrollado con posterioridad. De haber actuado correctamente, dicho pago fraccionado no hubiese sido ingresado.

Pues bien, en el caso de las cantidades que se hubiesen ingresado en la autoliquidación inicial -por exceder la cuota líquida del importe de los pagos a cuenta-, tendrían la consideración de ingresos indebidos y su devolución debe llevar aparejada el devengo de intereses de demora desde que se efectuó el ingreso. En cambio, en el caso de cantidades no ingresadas en la autoliquidación -por no exceder de los pagos a cuenta-, que posteriormente deben ser objeto de devolución en virtud de un Acuerdo derivado de un procedimiento amistoso, ostentan la condición de devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

En el presente caso, la entidad reclamante no ingresó cantidad alguna con la presentación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2007, sino que precisamente resultó una cantidad a devolver por el exceso de los pagos a cuenta sobre la cuota líquida resultante. En base a ello, el mayor importe a devolver como consecuencia de la ejecución del Acuerdo dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en base al procedimiento amistoso tiene la condición de devolución derivada de la normativa del tributo. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), Disp. Adicional Primera.

RD 1784/2008 (Rgto de procedimientos amistosos en materia de imposición directa).

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de diciembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-01833-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ S.A.**- NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: DIRECCIÓN 1 – LOCALIDAD 1 - España

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

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 12 de febrero de 2020 el Departamento de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó y notificó la ejecución del Acuerdo alcanzado en el Procedimiento Amistoso amparado en el artículo 6 del Convenio 90/436/CEE seguido entre las Autoridades Fiscales de España e Italia en relación a los ejercicios 2007 a 2009 y 2011 a 2013 instado en España por las sociedades españolas **XZ S.A.**, dominante del grupo fiscal **a/1997, TW SA e QR SA**, ambas dependientes del mismo grupo fiscal.

Mediante intercambio de cartas de fechas 24 a 27 de septiembre de 2019 se ha llegado a un Amistoso entre ambas Administraciones en el que las autoridades españolas aceptan el ajuste formulado por las autoridades italianas correspondientes a los ejercicios 2007 a 2009 y renunciando la Administración italiana a los ajustes efectuados de 2011 a 2013. En virtud de ello la Administración española acepta ajustar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2007 a 2009, minorándola en los ajustes pertinentes, y confirmando las liquidaciones relativas a los ejercicios 2011 a 2013.

**Segundo.**

**XZ S.A.**, como dominante del grupo fiscal, presentó autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos 2007 a 2009 con los siguientes importes:

	<b>Ejercicio 2007</b>	<b>Ejercicio 2008</b>	<b>Ejercicio 2009</b>
Base imponible consolidada	154.388.546,62	-158.920.177,20	-224.556.249,16
Cuota líquida	47.056.692,13	0,00	0,00
Pagos a cuenta	49.767.307,51	-1.544.934,62	-72.237,18
Líquido a devolver	-2.707.584,90	-1.544.934,62	-72.237,18

Como consecuencia de la ejecución del Acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso resulta un importe a devolver del ejercicio 2007 por 5.781.714,90 euros y un incremento de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2008 y 2009 por importe de 14.091.398,23 euros y 9.634.598,42 euros respectivamente.

**Tercero.**

Disconforme la entidad interesada con la ejecución del Acuerdo resultante del Procedimiento Amistoso interpuso en fecha 12 de marzo de 2020 ante este TEAC reclamación económico administrativa nº 1833/20 que aquí nos ocupa, solicitando el reconocimiento, sobre la devolución correspondiente al ejercicio 2007, de intereses de demora derivados de la condición de devolución de ingresos indebidos.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación contenida en el Acuerdo objeto de la presente reclamación económico administrativa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a la misma.

**Tercero.**

La única controversia existente en la presente reclamación consiste en determinar si las cantidades que corresponde devolver al obligado tributario por el periodo impositivo 2007 ostentan la condición de ingresos indebidos o devolución derivada de la normativa del tributo, con los correspondientes efectos desde el punto de vista del abono del interés de demora.

La Inspección de los Tributos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes otorga a la devolución la condición de derivada de la normativa del tributo, basándose en que la entidad reclamante no efectuó ingreso alguno derivado de su autoliquidación presentada en plazo, sino que el importe que ahora se devuelve es parte de los pagos fraccionados abonados por la entidad a cuenta del impuesto del ejercicio, todo ello sustentando en resoluciones previas de este TEAC.

La entidad reclamante sostiene que la devolución debe ostentar la condición de ingresos indebidos, ya que el abono efectuado mediante el mecanismo de pagos fraccionados fue improcedente, como posteriormente ha sido reconocido en el procedimiento amistoso, al dar lugar a un ajuste negativo en la base imponible del periodo.

Así, mantiene que la devolución producida no deriva de la técnica fiscal utilizada para cuantificar la obligación tributaria principal, sino de la confirmación de que las cantidades ingresadas en la autoliquidación de pagos fraccionados no fueron correctas ya en el momento mismo de su ingreso, con independencia de su posterior inclusión en la autoliquidación que dio lugar a devolver y de que el reconocimiento del ajuste se produzca en el procedimiento amistoso desarrollado con posterioridad. De haber actuado correctamente, dicho pago fraccionado no hubiese sido ingresado.

El escrito de alegaciones trae a colación diferentes sentencias en las que se analiza la naturaleza de los ingresos indebidos y su posible reconocimiento en relación al régimen de pagos fraccionados. De la misma forma, mantiene que dado que los intereses de demora tienen una función meramente compensadora o indemnizatoria, no existe razón alguna para no reconocerlos en este caso, dada la privación de la disponibilidad de dinero que ha sufrido el interesado hasta la ejecución del acuerdo amistoso.

Por último, el obligado tributario afirma que resulta sorprendente que se niegue este carácter cuando con motivo de la ejecución de otros dos Acuerdos derivados de procedimientos amistosos de las mismas entidades desarrollados con Portugal y Alemania sí se ha reconocido el devengo de intereses de demora en favor del contribuyente por el periodo en que ha sido privado de los importes.

#### Cuarto.

El Procedimiento Amistoso (PROCAMI) constituye un mecanismo previsto con carácter general en el Modelo de Convenio de la OCDE que tiene por objeto dar solución a los conflictos surgidos entre dos soberanías tributarias en aquellos supuestos en que la actuación de cualquiera de ellas provoca una imposición no conforme con el Convenio suscrito entre ambos Estados, o puede producir un supuesto de doble imposición.

En el caso objeto de esta reclamación económico administrativa, el PROCAMI se fundamenta y tramita al amparo del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, de 23 de julio de 1990 (conocido como "Convenio de Arbitraje de la UE").

Además del referido Convenio, la norma legal en la legislación interna aplicable la constituye la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (en adelante, -TRLIRNR-) añadida por Ley 36/2006, de 29 de Noviembre.

Al procedimiento amistoso analizado en esta reclamación le resulta de aplicación la redacción otorgada a la DA 1ª por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (con entrada en vigor el 26-12-2008 y que fijó el régimen aplicable hasta la modificación operada por el Real Decreto ley 3/2020, de 4 de febrero):

*<<1. Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.*

*2. La aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*3. A estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante.*

*4. No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.*

*5. Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora.*

*6.1.º En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

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

2.º Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes: a) Depósito de dinero o valores públicos,

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

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

Ha de resaltarse así la modificación introducida por la referida Ley 4/2008, al prever que durante la tramitación de los PROCAMI no se devengan intereses de demora y, congruentemente, también se dispone en la nueva redacción que no es necesario que la garantía prestada en el seno del procedimiento amistoso comprenda el pago de los intereses de demora.

Asimismo, el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, aprobó el Reglamento de Procedimientos Amistosos, que diferencia, sin perjuicio de determinadas disposiciones comunes, los procedimientos con origen en el articulado de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) de los que se fundamentan en el Convenio 90/436/CEE, que es el supuesto aquí aplicable.

## Quinto.

Teniendo en consideración que no existe discrepancia respecto a los ajustes y cantidades a devolver fijadas en la ejecución del Acuerdo derivado del Procedimiento Amistoso, la única cuestión a dilucidar es si la devolución efectuada en relación al periodo impositivo 2007 tiene carácter de ingresos indebidos o derivada de la normativa del tributo, ya que cada uno de ellos ostenta un régimen diferente a efectos del cálculo de intereses de demora.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha analizado en resoluciones previas la naturaleza de las devoluciones derivadas de Acuerdos de ejecución de Procedimientos Amistosos para evitar la doble imposición. En particular, la resolución de 14 de mayo de 2019 (RG 3592/2016) recoge otras resoluciones anteriores de este mismo TEAC y estudia una cuestión similar a la de esta reclamación, pronunciándose en los siguientes términos (el subrayado y negrita es nuestro):

<<**TERCERO.-** Como hitos relevantes del procedimiento a destacar, tenemos:

-La entidad CP....., SA, residente en España, había presentado autoliquidaciones por los referidos ejercicios con una cuota diferencial y líquido a ingresar de 1.223.702,29 en 2005 y 543.759,29 en 2006. No consta la existencia de ninguna regularización practicada por la Administración Tributaria respecto de tales autoliquidaciones.

-Con fecha 1 de diciembre de 2011 se instó en Francia Procedimiento amistoso que afectaba a las entidades francesas CP..... SA y CF..... SA y a la española C....., SA, aquí reclamante.

-Con fecha 13 de julio de 2015 por la Subdirectora General de Fiscalidad Intrenacional de la Dirección General de Tributos (DGT) se comunica a CP....., SA, el acuerdo alcanzado por las autoridades, española y francesa, en el procedimiento amistoso que había sido instado en Francia por las entidades francesas C..... SA y CF..... SA, tras haber sido objeto de inspección tributaria en Francia, relativa a los ejercicios 2005 y 2006, que había dado lugar a ajustes positivos en sus bases imponibles de 5.590.000 y 3.555.000 euros, respectivamente.

-Con fecha 27 de julio de 2015 tuvo entrada en el Registro General de la DGT la comunicación de la conformidad de las entidades que lo habían instado, prestada el 16 de junio de 2015.

-El ajuste acordado en el procedimiento amistoso supone, desde el punto de vista de España, reducir la base imponible declarada por la entidad residente en España, como consecuencia del incremento del coste de ventas, en los importes de: 3.563.931 euros en 2005 y 3.139.017 euros.

Consecuencia de ello resulta:

En 2005:

Una cuota diferencial de -23.673,56 euros.

Al haber sido ingresado por autoliquidación un importe de 1.223.702,29, resulta un importe a devolver en ejecución del amistoso, de **1.247.375,85** euros.

En 2006:

Una cuota diferencial de -554.896,66 euros.

Al haber sido ingresado por autoliquidación un importe de 543.759,29 , resulta un importe a devolver en ejecución del amistoso, de **1.098.655,95** euros.

(...)

## **SEXTO.-** (...)

Por otra parte, sin perjuicio de que la resolución de este TEAC de 10/09/2009 (RG.2830/2008) a que la interesada apela, ciertamente manifestaba que la norma contenida en la Ley de 2008 suponía una regla ex novo, no lo es menos que en la resolución posterior, de 24/04/2013 (RG 1900/2010), explicaba en su FD Cuarto, tras recordar aquella otra:

"Ahora bien, dicho pronunciamiento encuentra plena aplicación, sin matiz alguno, en el supuesto simple en el que aplicando los valores acordados (fruto del Acuerdo Amistoso) a las "operaciones vinculadas" realizadas en el ejercicio a que se refiera el Acuerdo Amistoso resulte una cuota diferencial a ingresar igual o inferior a efectivamente ingresada en dicho ejercicio. En estos casos es claro que el "exceso" de cuota diferencial debe ser calificado (según el criterio de este TEAC anteriormente expuesto) como de "ingreso indebido" y debe reconocerse al sujeto pasivo el derecho a percibir intereses sobre el mismo a computar desde el día en que dicho ingreso indebido tuvo lugar: art. 32.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

Pero la cuestión se complica cuando, siguiendo el método dicho, en el ejercicio en que se realizaron las "operaciones vinculadas" resultó cuota diferencial nula o negativa, o bien positiva pero inferior al "exceso" a que nos hemos referido en el párrafo anterior.

En estos casos, es claro que en el ejercicio en cuestión no puede decirse que el sujeto pasivo haya realizado "ingreso indebido" alguno (en el caso de cuota diferencial autoliquidada nula o negativa) o por el total importe resultante de aplicar en dicho ejercicio el método dicho (en caso de cuota diferencial autoliquidada positiva pero inferior al referido "exceso").

Aplicando lo dicho a cada uno de los ejercicios en que se realizaron las "operaciones vinculadas" a que se refiere el Acuerdo Amistoso que ahora nos ocupa es claro que se deberán abonar intereses al contribuyente por los "ingresos indebidos" (cuantificados de la forma dicha) realizados con motivo de haber valorado el contribuyente las "operaciones vinculadas" a valor distinto del "acordado" en el Acuerdo Amistoso, y que dichos intereses de computarán tomando como "dies a quo" la fecha en que el sujeto pasivo realizó el "ingreso indebido" de que se trate. Y ello resultará en el presente caso aplicable tanto a los "ingresos indebidos" realizados por el contribuyente con motivo de las autoliquidaciones presentadas como a los realizados con motivo de las liquidaciones derivadas de las actas **A01-...61**, de 06-11-2003 (Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997/98/99/00) y **A01-...81**, de 27-01-2004 (Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002) cuya copia consta en el expediente y que son citadas por el contribuyente en sus alegaciones .

Ahora bien, si el importe resultante a devolver en el ejercicio de firmeza del Acuerdo Amistoso por ejecución de éste fuere superior al sumatorio de "ingresos indebidos" determinados de la forma indicada, dicho exceso ya no podría calificarse como de "ingreso indebido", debiendo calificarse por tanto, por exclusión, como de devolución derivada de la mecánica del Impuesto.

Y respecto de la parte de devolución que sea calificable como de derivada de la mecánica del Impuesto pretende el contribuyente que se le reconozcan intereses de demora a partir de los seis meses a contar desde la fecha fin de plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del/los ejercicio/s de que se trate."

**Ha de advertirse que dicha resolución fue confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 17/12/2015 (rec. 350/2013).**

En el caso que nos ocupa, como se ha relatado en el FD Tercero, respecto de ambos ejercicios el importe resultante a devolver es superior al de ingresos indebidos.

Así, respecto del ejercicio 2005, el importe a devolver en ejecución del PROCAMI es de 1.247.375,85, mientras que lo ingresado indebidamente por la autoliquidación (no hubo liquidación inspectora) fue de 1.223.702,29.

Respecto al ejercicio 2006, el importe a devolver en ejecución del PROCAMI es de 1.098.655,95, mientras que lo ingresado indebidamente por la autoliquidación (no hubo liquidación inspectora) fue de 543.759,29.

**En consecuencia, esos excesos de 23.673 en 2005 y 554.896,66 en 2006, constituyen devoluciones derivadas de la normativa del tributo y, por ende, no devengan intereses de demora sino a partir de transcurridos los referidos seis meses.**

**SEPTIMO.-** También en la antes citada SAN de 17/12/2015 se da respuesta a la cuestión, planteada por la reclamante de modo subsidiario, de como se computa ese plazo de seis meses, si desde el inicio del PROCAMI o desde su finalización, o de modo mas extremo, como la reclamante pretende, desde la finalización del periodo de autoliquidación; pretensión esta ultima que, a juicio de este TEAC, carece de fundamento alguno.

En el caso que se planteaba en la referida sentencia, no se alega por la parte que dicho plazo se compute desde la finalización del periodo de autoliquidación o desde el inicio del PROCAMI.

Pero es evidente que introducida la polémica sobre el modo de computo, la Audiencia Nacional procede a confirmar que es a la finalización del amistoso y, no solo eso, sino que rechaza el criterio de la recurrente de restringirlo no a la finalización efectiva sino a cuando eventualmente debió resolver la Administración el amistoso. Dice así la AN en el FD Tercero:

"Dicho lo anterior, y centrado el problema en el cómputo plazo que la actora sostiene que el de seis meses previsto en el artículo 31.2 de la LGT debe computarse desde la fecha en que la Administración debió resolver el procedimiento amistoso entre las Autoridades Fiscales francesas y las autoridades fiscales españolas. Este plazo, en defecto de ley que regule otro para la resolución del procedimiento, se corresponderá con el previsto por el artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, entendemos que no es correcto por las siguientes razones:

-Tal plazo, tal y como se enfoca no tiene soporte normativo en precepto alguno. Tan solo en el artículo 7 Convenio 1990/436 de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas. Instrumento de ratificación de 10 de abril de 1992, se habla de un plazo:

1.Si las autoridades competentes interesadas no llegaren a un acuerdo por el que se evite la doble imposición en un plazo de dos años, contado a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes de conformidad con el apartado 1 del artículo 6, constituirán una comisión consultiva, a la que encargarán que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión.

Las empresas podrán utilizar las posibilidades de recurso previstas en el derecho interno de los Estados contratantes de que se trate; no obstante, cuando el caso se hubiere presentado ante algún tribunal, el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos.

Es decir, el plazo que se establece lo es a efectos de marcarse la posibilidad de lograr acuerdo.

En segundo lugar, la propia naturaleza del Procedimiento Amistoso en el que la doctrina administrativa viene a concluir la aparente similitud entre el procedimiento amistoso y el arbitraje, de tal manera, que entre otras se asumen como elementos comunes la falta de rigor formal en su desarrollo, la flexibilidad y la libertad que poseen los órganos a lo largo de los procedimientos.

En tercer lugar la posición del contribuyente en el procedimiento amistoso.

La participación del contribuyente en el procedimiento amistoso no es sino la de instarlo, recordemos el numero 1 del art. 26 del Convenio Hispano-francés de 05-10-1995 " podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 25, a la del Estado contratante del que es nacional" y una vez realizada la solicitud (número 3 del art. 26) son " Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso".

De este modo, tras la iniciación de un Procedimiento Amistoso acaba la actuación de la parte y como con acierto apunta la Administración, bien no existirá cuantificación de las pretensiones, bien dicha cuantificación será un simple punto de partida con el que las Administraciones negociarán, sin que exista siquiera certeza de que el Procedimiento Amistoso iniciado cristalice en acuerdo. Por ello, solo cuando la Administración tributaria tiene conocimiento de los términos en los que finalmente ha adquirido firmeza el Acuerdo (con la aceptación por el contribuyente) puede dicha Administración proceder a ejecutar el mismo realizando la oportuna liquidación. De ahí que sólo pueda achacarse retraso "por causa imputable a la Administración tributaria" en la ordenación de la devolución a partir de dicho momento.

El recurso ha de ser pues desestimado."

**OCTAVO.-** Expuesto cuanto antecede, estamos en condiciones de juzgar el concreto cómputo de intereses efectuado en el Acuerdo impugnado.

En síntesis:

Se calculan intereses sobre los importes calificados de ingreso indebido de 2005 (1.223.702,29) y 2006 (543.759,29) desde la fecha de ingreso de la autoliquidación en cada caso, hasta el día anterior a la fecha de inicio del PROCAMI (30.11.2011, pues se inicio el 1 de diciembre))

Y se expone que ha de añadirse a ello los intereses de demora devengados por esas mismas cantidades desde el día siguiente al que adquiere firmeza el acuerdo amistoso alcanzado hasta que se ordene el pago de la devolución derivada del acto administrativo de ejecución.

Es decir, que no se computan intereses de demora durante la tramitación del PROCAMI y tampoco se contemplan intereses de demora respecto de los importes calificados de devoluciones derivadas de la mecánica liquidatoria del Impuesto; es decir, 23.673,56 en 2005 y 554.896,66 en 2006, manifestándose al respecto que no se computan sino una vez transcurrido seis meses desde que se dicte el acuerdo de ejecución derivado del presente amistoso y ello siempre que la falta de ordenación del pago en dicho plazo fuera por causas imputables a la Administración Tributaria.

Pues bien, este TEAC concluye en considerar correcta esta operativa del órgano revisado, con una sola excepción; y es en lo relativo a la última mención "transcurrido seis meses desde que se dicte el acuerdo de ejecución derivado del presente amistoso" y concretamente en cuanto a que el cómputo de esos seis meses se haga desde que se dicte el acto de ejecución.

En opinión de este TEAC esos meses deberían empezar a computarse desde el día siguiente al que adquiere firmeza el acuerdo amistoso alcanzado (igual que se hace respecto a la reanudación del cómputo de intereses por los importes de ingresos indebidos, paralizada por disposición legal por el tiempo de tramitación del PROCAMI).

Es decir que, dado que la firmeza del Acuerdo amistoso se produjo el 28.07.2015, transcurridos seis meses desde el 29.07.2015, es decir a partir 29.01.2016 deben abonarse intereses de demora hasta la fecha de ordenación del pago.

Se estima en este último punto la reclamación, de modo que habrán de recalcularse los intereses del modo expuesto>>.

De acuerdo con esta doctrina, en el caso de las cantidades que se hubiesen ingresado en la autoliquidación inicial (por exceder la cuota líquida del importe de los pagos a cuenta), tendrían la consideración de ingresos indebidos y su devolución debe llevar aparejada el devengo de intereses de demora desde que se efectuó el ingreso. En cambio, en el caso de cantidades no ingresadas en la autoliquidación (por no exceder de los pagos a cuenta), que posteriormente deben ser objeto de devolución en virtud de un Acuerdo derivado de un procedimiento amistoso, ostentan la condición de devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

En el presente caso, la entidad reclamante no ingresó cantidad alguna con la presentación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2007, sino que precisamente resultó una cantidad a devolver por el exceso de los pagos a cuenta sobre la cuota líquida resultante. En base a ello, el mayor importe a devolver como consecuencia de la ejecución del Acuerdo dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en base al procedimiento amistoso tiene la condición de devolución derivada de la normativa del tributo.

La entidad reclamante aporta un conjunto de sentencias en las que se reconoce la naturaleza de los ingresos indebidos y la posibilidad de que surjan en relación a los pagos fraccionados. Sin embargo, las mismas no se corresponden con una situación análoga a la que es objeto de esta reclamación, ya que en todo caso se corresponden con ingresos efectuados indebidamente en el mismo momento de efectuar el pago fraccionado o la autoliquidación inicial de acuerdo con las normas de derecho interno, no analizándose las especialidades derivadas del Procedimiento Amistoso para evitar la doble imposición que da lugar a un Acuerdo entre ambos estados, circunstancia tenida en consideración por este Tribunal Económico Administrativo Central. Además, en muchas de las sentencias aportadas, como bien reconoce el reclamante, se otorga tal condición en autoliquidaciones en las que surge una cuota a ingresar, al contrario de lo que ocurre en el caso aquí analizado.

Igualmente la entidad reclamante considera que en los de Acuerdo de ejecución dictados en relación al propio obligado tributario y las mismas entidades dependientes en virtud del MAP 017/14 PROCAMI con Portugal y MAP 055/15 PROCAMI con Alemania, las devoluciones, efectuadas en iguales condiciones, fueron de ingresos indebidos, al reconocerse en ambos Acuerdos el abono de intereses sobre la devolución.

En relación a esta alegación es importante destacar que, en contra de lo mantenido por la entidad reclamante, se otorgó a la devolución la condición de derivada de la normativa del tributo, no como ingresos indebidos. La razón por la que existían intereses abonados no es la que afirma el obligado tributario, sino la existencia de un error por parte del Departamento de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que consideró que en las devoluciones derivadas de la normativa del tributo asociadas al PROCAMI debía abonarse intereses de demora una vez transcurridos 6 meses desde la presentación de la autoliquidación del impuesto.

Tal y como se reconoce en las páginas 25 y 26 del Acuerdo de ejecución que es objeto de controversia en la presente reclamación, la Oficina del Departamento de Inspección no era conocedora de la resolución del TEAC previamente transcrita en este Fundamento de Derecho en el momento de emitir esos dos Acuerdos (los relativos a los procedimientos con Portugal y Alemania), siendo la razón por la que reconoció intereses de demora en los términos señalados asociados a una devolución derivada de la normativa del tributo.

Por ello, una vez ha tenido conocimiento de la resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019 (RG 3592/16, que reitera lo establecido en anteriores), dicta el Acuerdo en relación al PROCAMI con Italia ajustándose a la interpretación efectuada en la citada resolución, por la que sólo procede satisfacer intereses de demora una vez transcurridos seis meses desde que adquiera firmeza el acuerdo amistoso (tal y como se reconoce en los Fundamentos de Derecho séptimo y octavo de la citada reclamación, previamente transcritos).

Como bien indica el Departamento de Inspección, en ningún caso puede existir vinculación en base a la doctrina de los actos propios al criterio seguido en las ejecuciones anteriores, por las cuales se satisfacen intereses de demora transcurridos 6 meses desde la presentación de la autoliquidación, ya que supondría consolidar una interpretación contraria al ordenamiento jurídico. Este límite a la doctrina de los actos propios ha sido reconocido reiteradamente por el Tribunal Supremo, pudiendo citar la sentencia del Alto Tribunal número 1539/2017 de 11 octubre, dictada recurso de casación número 1714/2016, que dispone:

*<<Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección aflictiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad."*

*En definitiva, la aplicación del principio de legalidad impide utilizar la doctrina de los actos propios para perpetuar situaciones antijurídicas y autoriza a la Administración Tributaria a modificar criterios anteriores, siempre que ofrezca una fundamentación suficiente debidamente motivada.>>*

Por lo tanto, se considera que el Departamento de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ha actuado conforme a derecho en la ejecución del acuerdo derivado del procedimiento amistoso seguido entre las Autoridades Fiscales de España e Italia.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.