

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086886

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 29 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6762/2021

SUMARIO:

IRNR. Procedimientos amistosos. Convenio con Alemania. Aplicación e interpretación de las normas. Conflicto en la aplicación de la norma. El recurso de casación preparado por el Abogado del Estado suscita una cuestión jurídica similar a la resuelta por la STS de 22 de septiembre de 2021, recurso n.º 6432/2019 (NFJ083675), en el que se planteaba 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, 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 del RD 1794/2008, interpretado a la luz del art. 24 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitarla 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 arts. 6 y 8 del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Convenio de Arbitraje de la Unión). La cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene; sin perjuicio de que en el supuesto ahora concernido los convenios aplicables para evitar la doble imposición son los celebrados con Países Bajos y Luxemburgo. La STS de 25 de junio de 2004 recurso n.º 3105/1999 (NFJ018031), entre otras, entiende que cabe rechazar la aplicación del procedimiento amistoso ante un problema de derecho interno, si bien, en los casos que se examinaban (bonos austriacos), no concurría riesgo alguno de doble imposición del mismo rendimiento económico. A la vista de ello, aunque nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento del Tribunal Supremo determine si resulta procedente iniciar un procedimiento amistoso en materia de imposición directa cuando se ha declarado por la Administración tributaria la existencia de conflicto en la aplicación de las normas tributarias. [Vid., SAN de 30 de junio de 2021, recurso n.º 246/2018 (NFJ086551) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

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

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

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

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

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 29/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6762/2021

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excma. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6762/2021

Ponente: Excma. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente
D.^ª María Isabel Perelló Doménech
D. José Luis Requero Ibáñez
D.^ª Ángeles Huet De Sande
D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de junio de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación de los recursos de casación.*

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, y el procurador don Miguel Alperi Muñoz, en representación de Iniciativas Culturales de España, S.L., presentaron sendos escritos preparando, respectivamente, recurso de casación contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 246/2018, en materia del impuesto sobre sociedades ["IS"].

2. La Administración General del Estado:

2.1. Tas justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas que forman parte del Derecho estatal: los artículos 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 8.2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (BOE de 19 de noviembre) ["RD 1794/2008"], en relación con los artículos 26 del Convenio entre España y Luxemburgo para evitar la doble imposición y 27 del Convenio entre España y los Países Bajos para evitar la doble imposición.

2.2. Razona que las infracciones denunciadas son relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida, pues "[...] si se ha declarado la existencia de [conflicto en la aplicación de la norma], queda enervada la previsión contenida en los artículos 26 y 27 de los respectivos Convenios, pues la liquidación que se dicta como consecuencia de la aplicación del artículo 15 LGT no puede dar lugar a una imposición disconforme con los Convenios, en la medida en que estos últimos no pueden proteger una actuación contraria al ordenamiento jurídico".

2.3. Considera que el recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por cuanto se da la circunstancia prevista en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA.

3. Iniciativas Culturales de España, S.L., tras justificar, igualmente, la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada:

3.1. Identifica como infringido el citado artículo 15 LGT, así como el artículo 24 de la Constitución española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

3.2. Razona que las infracciones denunciadas son relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida, dado que la sala a quo incurre "[...] en un error patente en la valoración de la prueba, al analizar únicamente los efectos de la operación de reestructuración societaria en el año 2006", de modo que, de haberse realizado una valoración en conjunto de las operaciones efectuadas en los años posteriores, "[...] hubiera permitido alcanzar la convicción de su absoluta motivación económica válida, desechando la declaración de conflicto en la aplicación de la norma".

3.3. Considera que el recurso cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, al concurrir las circunstancias de la letra c) del artículo 88.2 LJCA, así como la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA.

Segundo. Autos teniendo por preparados ambos recursos de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

1. La Sala de instancia tuvo por preparados ambos recursos de casación mediante autos de 24 de septiembre y 19 de octubre de 2021, respectivamente. Emplazadas las partes para su comparecencia, la Administración General del Estado -recurrente y recurrida- e Iniciativas Culturales de España, S.L., -recurrente y recurrida- se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. La Administración General del Estado, al tiempo de su personación como parte recurrida, por escrito de 22 de noviembre de 2021 se opone a la admisión del recurso planteado, alegando, en síntesis, la ausencia de interés casacional al plantearse el debate en términos puramente fácticos y casuísticos.

Es Magistrado Ponente la Excm.a Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. Requisitos formales del escrito de preparación planteado por la demandante en la instancia: justificación insuficiente de que el recurso planteado cuente con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia y ausencia de dicho interés.

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

2. En el referido escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b) y e)].

3. Ahora bien, en el presente caso resulta insuficiente la justificación "con singular referencia al caso" ofrecida en el escrito de preparación, del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del recurso de casación preparado y de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA], sin que el asunto enjuiciado cuente, en definitiva, con interés casacional.

En efecto, estamos en presencia de una situación jurídica estrechamente vinculada para su resolución a las circunstancias concurrentes del caso, careciendo, por tanto, de la nota de generalidad predicable del recurso de casación para formar doctrina jurisprudencial.

Conviene tener presente que las sentencias a que hace alusión la mercantil recurrente en su escrito de preparación se fundamentan en la valoración de los hechos concretos en cada uno de los supuestos examinados.

Y, en cualquier caso, según reiterada jurisprudencia de esta Sección de Admisión, el examen de la valoración de la prueba por la Sala de instancia es una cuestión que resulta ajena a la naturaleza y finalidad nomofiláctica del recurso de casación, sin que tenga encaje en ningún supuesto de interés casacional [vid. auto de 18 de julio de 2018 (RCA/2846/2018)]. De esta forma, quedan excluidas del actual recurso de casación las cuestiones en las que la parte manifiesta su discrepancia con el resultado valorativo de la prueba realizado por el tribunal a quo (vid. autos de 9 de marzo de 2018, RQ 681/2017 y 21 de diciembre de 2017, RQ 621/2017).

Resta añadir que el enjuiciamiento de las cuestiones propuestas por la sociedad recurrente requeriría partir de una premisa fáctica no aceptada en la sentencia de instancia, que tiene por acreditado que la operación enjuiciada se ha construido artificialmente para obtener un ahorro fiscal, debiendo recordarse que las cuestiones fácticas no pueden ser objeto de revisión en sede casacional conforme al artículo 87 Bis.1 LJCA.

En conclusión, el recurso así planteado por la sociedad demandante en la instancia carece de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

4. Por las razones expuestas, el recurso formulado debe ser inadmitido de conformidad con lo previsto en el artículo 90.4, letras b) y d) LJCA.

5. Respecto del recurso de casación formulado por Iniciativas Culturales de España, S.L., se imponen las costas a la parte recurrente con el límite máximo de 2.000 euros por todos los conceptos (artículo 90.8 LJCA), al haberse personado, formulando oposición, la abogada del Estado.

Segundo. *Requisitos formales del escrito de preparación formulado por la Administración General del Estado.*

1. El escrito de preparación del abogado del Estado fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración recurrente se encuentra legitimada para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

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

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija una doctrina que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; al tiempo de (ii) invocar la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Tercero. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación planteado por la Administración General del Estado.*

El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. Iniciativas Culturales de España, S.L., es la sociedad dominante del Grupo Fiscal 137/06, del que forman parte, en calidad de sociedades dependientes, otras sociedades.

2º. La citada sociedad, estando acogida al régimen de tenencia de valores extranjeros, como sociedad dominante del referido Grupo 137/06, presentó en plazo las declaraciones-liquidaciones, Modelo 220, correspondiente al IS de los ejercicios 2006 y 2007.

3º. El 16 de abril de 2010, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, de carácter general, del Grupo en relación con el citado impuesto, régimen de tributación consolidada, respecto de los ejercicios mencionados.

4º. El 17 de mayo de 2011 se notificó al obligado tributario la posibilidad de concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT, es decir, de la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

5º. El 14 de julio de 2011, la Inspección emitió el correspondiente informe, comunicándose el 19 de julio de 2011 al obligado tributario la remisión del expediente a la Comisión Consultiva, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 159 LGT y 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"].

6º. La Comisión Consultiva emitió informe el 21 de octubre de 2011, en el que concluye que existe conflicto en la aplicación de la norma en relación con las siguientes operaciones realizadas por esa sociedad:

(i) Compra a crédito en diciembre de 2005 a la sociedad del mismo grupo Hedleton, B.V., (Holanda) del 100% de las participaciones de Escuela Superior Alta Gestión Hotel, S.L., por un importe de 8.000.000 de euros.

(ii) Compra a crédito a su socio único Fleet Street International Universities, C.V. (Holanda) de la sociedad Laureate I, B.V. (Holanda) por un importe de 250.000.000 de euros.

7º. A la vista de dicho informe de la Comisión Consultiva, la Inspección realizó nuevas actuaciones de comprobación, que desembocaron en la elaboración de un nuevo informe adicional de 31 de enero de 2012, en el que se realiza una segunda solicitud de informe preceptivo a la Comisión, acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación a la operación relativa a la adquisición en el año 2005 del 99,99% del capital de Rede Internacional de Universidades Laureate, LTDA (Brasil).

8º. La Comisión Consultiva emitió informe el 13 de abril de 2012 en el que concluye que no aprecia conflicto en la aplicación de la norma en relación con la operación expuesta en el apartado anterior.

9º. El 16 de febrero de 2012 se formalizan las siguientes actas:

(i) Acta de conformidad (A01), número 77857066, por el IS de los ejercicios 2006 y 2007, por las regularizaciones a las que la mercantil presta conformidad.

(ii) Acta de disconformidad (A02), número 72028154, por el IS de los ejercicios 2006 y 2007, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio. El motivo de la regularización propuesta consiste en no considerar admisible la deducción de los gastos financieros generados en las operaciones respecto de las que existe conflicto en la aplicación de la norma.

10º. El 29 de junio de 2012 se dictó acuerdo de liquidación por importe de 11.051.450,83 euros (cuota: 8.954.859,90 euros; intereses de demora: 2.096.590,93 euros), confirmándose la propuesta contenida en el acta de disconformidad.

11º. Frente a la citada liquidación, la contribuyente formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid, siendo desestimada por resolución de 26 de abril de 2016.

12º. Contra la citada resolución del TEAR, la reclamante interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], número de registro R.G.: 5929/16, que fue desestimado por acuerdo de 4 de diciembre de 2017. El TEAC entiende que en las operaciones concernidas concurren las circunstancias de artificiosidad y la ausencia de efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal, por lo que concluye que resulta procedente la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma, sin que obste a tal conclusión las previsiones establecidas en los convenios para evitar la doble imposición, al poder contar la Administración con los medios jurídicos de reacción frente a comportamientos elusivos que habilita el derecho interno.

13º. Del mismo modo, Iniciativas Culturales de España, S.L., como sociedad dominante del Grupo 137/06, presentó en plazo las declaraciones-liquidaciones, Modelo 220, correspondientes al IS de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

14º. El 25 de enero de 2012, ICE presentó declaración complementaria del IS de los ejercicios 2008 y 2009, efectuando un ingreso de 279.949,16 euros en la correspondiente al ejercicio 2008 y de 125.495,41 euros en la del ejercicio 2009.

15º. Mediante comunicación notificada a la sociedad contribuyente el 4 de julio de 2013, se iniciaron las actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, del Grupo 137/06, respecto al IS, régimen de tributación consolidada, de los ejercicios 2008, 2009 y 2010. El 5 de junio de 2014 se notificó la ampliación de las actuaciones al IS de los ejercicios 2008 a 2011.

16º. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, con fecha 4 de noviembre de 2014, acta de disconformidad (A02), número 72472690, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio. En la misma fecha se formalizó acta de conformidad (A01), número 79407270, en que se regularizaron los ajustes a que el contribuyente había prestado su conformidad.

17º. El 24 de marzo de 2015 se notificó al contribuyente que podían concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT en relación con las dos operaciones respecto de las cuales la Comisión Consultiva había declarado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (adquisiciones con préstamos intragrupo de las participaciones de las entidades Escuela Superior Alta Gestión Hotel, S.L. y Laureate I B.V., informe de 21 de octubre de 2011), así como respecto a la operación de la cual la Comisión Consultiva había desestimado el conflicto (adquisición y ampliaciones de capital de Rede Internacional De Universidades Laureate LTDA., informes de 21 de octubre de 2011 y 13 de abril de 2012).

18º. La Inspección emitió informe el 29 de abril de 2015, y el 11 de mayo siguiente se comunicó al contribuyente la remisión del expediente a la Comisión Consultiva, de conformidad con lo dispuesto en el art. 159 LGT y 194 RGAT.

19º. La Comisión Consultiva emitió informe el 22 de julio de 2015, en el que concluía que existía conflicto en la aplicación de la norma en relación con las operaciones expuestas en el apartado 6º.

20º. El 11 de septiembre de 2015 se formalizó nueva acta de disconformidad (A02), número 72588303, por el IS de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio. El motivo de la regularización propuesta consistió en no considerar admisible la deducción de los gastos financieros generados en las operaciones respecto de las que se apreció la existencia de conflicto en la aplicación de la norma.

21º. El 19 de octubre de 2015 se dictó acuerdo de liquidación por importe de 17.187.101,77 euros (cuota: 13.870.750,65 euros; intereses de demora: 3.316.351,12 euros), confirmándose la propuesta contenida en el acta de disconformidad.

22º. Planteada ante el TEAC reclamación económico-administrativa contra el anterior acuerdo, número de registro R.G.: 8848/15, fue desestimada por acuerdo de 4 de diciembre de 2017, cuya motivación, en lo que aquí interesa, resulta semejante a la referida en el apartado 12º.

23º. La recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo contra los mencionados acuerdos del TEAC, que se tramitó con el número 246/2018 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, siendo estimado en parte por sentencia el 30 de junio de 2021.

La Sala a quo, tras considerar [FD 20º] que la operación enjuiciada se ha construido artificiosamente para obtener un ahorro fiscal y, en consecuencia, apreciar la procedencia del conflicto en la aplicación de la norma, declara [FD 22º] que la Administración tributaria debería haber activado los mecanismos previstos para evitar la doble imposición, habida cuenta que la demandante había acreditado que los ingresos financieros han estado sometidos a tributación en el país de la prestamista no residente (Holanda y Luxemburgo). La ratio decidendi de la sentencia sobre este último particular es la siguiente:

"Invoca la demanda, en tal sentido, el precedente de esta misma Sala y Sección constituido por la sentencia de 28 de marzo de 2017 (recurso nº 175/2015).

La parte recurrente aporta, en apoyo de esta pretensión, la documentación probatoria a que se refiere la demanda en su página 48.

Pues bien, a juicio de la Sala, en este punto asiste la razón a la parte recurrente en el sentido que a continuación se expresará. La prueba aportada por la recurrente acredita razonablemente que ha podido producirse un resultado similar al contemplado en el precedente de esta Sala y Sección citado en la demanda.

Las razones aducidas al efecto en la resolución impugnada, consistentes básicamente en la afirmación de que no se ha acreditado que exista supuesto alguno de doble imposición, no resultan suficientes para descartar la viabilidad de la pretensión de la entidad recurrente, a partir de la actividad probatoria desplegada por la misma a que se ha hecho alusión.

En el Acuerdo de liquidación se aporta alguna razón adicional para negar relevancia a los medios de prueba aportados por la recurrente, pero entendemos que hemos de mantener la conclusión probatoria expuesta, es decir, que aquellos acreditan razonablemente que ha podido producirse un supuesto de doble imposición.

A estos efectos, como se expresó en la sentencia de esta Sala y Sección de 28 de marzo de 2017 (recurso nº 175/2015), la declaración pretendida por la recurrente en el presente recurso no alcanza a que se afirme como hecho incontestable que ha existido un supuesto de doble imposición, sino que ha podido existir y que se activen los mecanismos legal y convencionalmente previstos para la eventual depuración de ese resultado:

"Por otra parte, tal procedimiento solo tiene por finalidad que las autoridades competentes puedan conocer y adoptar las medidas que requiera el Convenio, según las disposiciones del mismo, y esta idea se plasma en la exposición de motivos del RD 1794/2008, al señalar "(...) Los procedimientos amistosos regulados en este reglamento se inician a solicitud del obligado tributario; sin embargo, todo su desarrollo, así como su posible resolución, se realiza entre las autoridades competentes de los Estados contratantes. Lo anterior es compatible con la interposición de recursos en el marco del derecho interno de los Estados contratantes. Se trata por tanto de un procedimiento extraordinario respecto al derecho interno y ello implica que opera sólo en los casos previstos en el Convenio respectivo."

Este planteamiento es coherente con la afirmación de la misma exposición de motivos, en el sentido de que, "los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios."

Tampoco el inicio del procedimiento amistoso implica necesariamente que las autoridades españolas hayan de aceptar la existencia de una vulneración del Convenio".

Por otra parte, tampoco apreciamos que se articule en la contestación una oposición suficiente a la pretensión de la parte recurrente aquí examinada.

En definitiva, apreciando identidad de razón entre este supuesto y el enjuiciado en la sentencia de esta Sala y Sección de 28 de marzo de 2017 (recurso nº 175/2015), hemos de alcanzar idéntica conclusión a la expresada en esta resolución y que se expresa así: " la solicitud de inicio del procedimiento amistoso es fundada, a la vista del MC OCDE, la finalidad de dicho procedimiento y la legitimación reconocida en el RD 1749/2008, y por tal razón debemos estimar el recurso". Elementales exigencias derivadas de los principios de unidad de doctrina y de seguridad jurídica así lo demandan.

El motivo se estima".

Cuarto. Marco jurídico.

El artículo 15 LGT, que tiene por objeto el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, dispone que:

"1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora".

Así mismo, el artículo 8.2 del RD 1794/2008, en su redacción aplicable *ratione temporis*, dispone que:

"Se podrá denegar motivadamente el inicio del procedimiento amistoso, entre otros, en los siguientes supuestos:

[...] 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".

Actualmente, y tras la modificación operada mediante el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio (BOE del día 9), el citado precepto se corresponde con el vigente artículo 11.2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, si bien se suprime el supuesto de denegación previsto en la letra d) del artículo 8.2 del Reglamento en su redacción original, en cumplimiento del compromiso asumido por España en el estándar mínimo establecido en el apartado 1.2 del Informe final de la Acción 14 del Proyecto conjunto G20/OCDE "BEPS" (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios, en sus siglas en inglés), tal como se expone en el Preámbulo del propio Real Decreto 399/2021.

Quinto. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si resulta procedente iniciar un procedimiento amistoso en materia de imposición directa cuando se ha declarado por la Administración tributaria la existencia de conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

Sexto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. El recurso de casación preparado por el Abogado del Estado suscita una cuestión jurídica similar a la del recurso de casación RCA/6432/2019, en el que se planteaba 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 (artículo 15 LGT), 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 RD 1794/2008, interpretado a la luz del artículo 24 del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitarla 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).

Dicho recurso fue admitido a trámite por auto de esta Sección de 11 de junio de 2020 (ES:TS:2020:4784A), al apreciarse la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 CE), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene; sin perjuicio de que en el supuesto ahora concernido los convenios aplicables para evitar la doble imposición son los celebrados con Países Bajos y Luxemburgo.

2. Asimismo, es preciso indicar que existen sentencias del Tribunal Supremo, como la de 25 de junio de 2004 (casación 3105/1999, ES:TS:2004:4496), que entienden que cabe rechazar la aplicación del procedimiento amistoso ante un problema de derecho interno, si bien, en los casos que se examinaban (bonos austriacos), no concurría riesgo alguno de doble imposición del mismo rendimiento económico.

A la vista de ello, aunque nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA/685/2017; ES:TS:2017:4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A)].

3. Del mismo modo, la cuestión reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al poder afectar -siquiera potencialmente- a un gran número de situaciones, habida cuenta que tiene una proyección relevante tanto en el caso ahora enjuiciado, como en otros muchos que podrían presentarse, pues son numerosos los supuestos en los que se pretende la iniciación de un procedimiento amistoso habiéndose efectuado la regularización por la Administración sobre la base de la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con lo que cabría apreciar la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA.

4. Además, el planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (casación 6432/2019, ES:TS:2021:3572). La Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la citada sentencia ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada, señalando 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)".

Séptimo. *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico quinto.

2. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en la sentencia citada previamente, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en la sentencia referida, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad.

3. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 15 LGT y 8.2 del RD 1794/2008, en su redacción aplicable *ratione temporis*.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

Octavo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

Noveno. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

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

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Inadmitir el recurso de casación RCA/6762/2021, preparado por Iniciativas Culturales de España, S.L., contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso nº 246/2018.

Se imponen las costas procesales a la parte recurrente con el límite máximo de 2.000 euros por todos los conceptos (artículo 90.8 LJCA), al haberse personado, formulando oposición, la abogada del Estado.

2º) Admitir el recurso de casación RCA/6762/2021, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso nº 246/2018.

3º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si resulta procedente iniciar un procedimiento amistoso en materia de imposición directa cuando se ha declarado por la Administración tributaria la existencia de conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

4º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 8.2 del Real Decreto 1065/2007, en su redacción aplicable *ratione temporis*.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

5º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

6º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

7º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).
Así lo acuerdan y firman.

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.