

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088303

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 7444/2019

SUMARIO:

IS. Cuestiones procedimentales. Procedimientos amistosos. Ejecución del acuerdo e intereses de demora. Con carácter general para los procedimientos amistosos como mecanismos de resolución de conflictos internacionales, la regulación de la normativa interna se halla en la Disposición Adicional Primera del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR). La versión vigente *ratione temporis* es la resultante de la modificación introducida en dicha Disposición Adicional por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Ha de resaltarse así la modificación introducida por la referida Ley 4/2008, que prevé que durante la tramitación de los procedimientos amistosos 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.

Para delimitar claramente el marco aquí aplicable, en lo que a la cuestión debatida -de los intereses de demora durante la tramitación de un procedimiento amistoso- ha de referirse que la Disposición Adicional Primera del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), fue modificada por el RDL 3/2020, de 4 de febrero, que suprimió la disposición contenida en el apdo. 5 de la redacción anterior relativa a los intereses de demora, de manera que, eliminada la regla de la ausencia de devengo de intereses de demora, estos pasaban a devengarse con normalidad. A tenor de la disposición transitoria octava de dicho RDL 3/2020 en lo que a esta modificación relativa a los intereses de demora se refiere, resultaba de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir de su fecha de entrada en vigor, mientras que los procedimientos amistosos iniciados antes, se regían por la normativa anterior.

Quiere esto decir que tras las modificaciones introducidas RDL 3/2020, en la Disposición Adicional Primera del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), ya no se excluye a nivel legal el devengo de intereses de demora durante la tramitación de un procedimiento amistoso. Por tanto, en los procedimientos amistosos iniciados a partir del 6 de febrero de 2020, sí se produce el devengo de intereses durante la tramitación de los mismos. Por el contrario, anteriormente a esta modificación, en atención a la previsión de la referida Disposición Adicional Primera del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), tratándose de procedimientos iniciados con anterioridad al 6 de febrero de 2020, no se devengan intereses de demora durante su tramitación. **(Criterio 1 de 2) Liquidación con resultado a devolver.** Respecto del importe a devolver al sujeto pasivo habrá que distinguir si se corresponde con devolución derivada de la mecánica del impuesto -pagos fraccionados y retenciones- o con devolución de ingresos indebidos -cuota diferencial ingresada-.

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. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 31 y 32.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 22.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), disp. adic. primera.

RD 1794/2008 (Rgto. de procedimientos amistosos en materia de imposición directa), art. 23.

Ley 58/2003 (LGT), art. 26.

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

Se ha visto la presente reclamación contra Resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de Ejecución de Acuerdo alcanzado en Procedimiento Amistoso, así como contra las desestimaciones de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones IS de los ejercicios 2008 a 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-07444-2019	04/12/2019	14/12/2019
00-00170-2020	13/12/2019	11/01/2020
00-00176-2020	13/12/2019	11/01/2020
00-00182-2020	13/12/2019	11/01/2020
00-00183-2020	13/12/2019	11/01/2020
00-00185-2020	13/12/2019	11/01/2020
00-00186-2020	13/12/2019	11/01/2020

Segundo.

Con fecha 20 de noviembre de 2018 la entidad presentó solicitudes de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2008 a 2013, en base al Procedimiento Amistoso en Materia de Imposición Directa que se estaba tramitando.

El 4/06/2019 fue notificada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) propuesta de resolución desestimatoria, ya que no podía valorarse el fondo de una solicitud de idéntico contenido que el de un procedimiento amistoso que se encuentra en curso.

El 10/06/2019 el contribuyente presentó alegaciones reformulando su petición inicial y adaptándola al resultado del acuerdo del procedimiento amistoso PA...-13 al que ya había prestado su conformidad.

En fecha 13/11/2019 se notificó por la DCGC "EJECUCIÓN DE ACUERDO ALCANZADO EN PROCEDIMIENTO AMISTOSO" PA...-13, por el concepto tributario IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, en el que se resuelve lo planteado por el contribuyente vía solicitud de rectificación hasta el ejercicio 2012 incluido.

Según Nota aclaratoria obrante en el expediente, la DAST considera que no procede dictar otro acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2008 a 2012 por haberse emitido el acuerdo de ejecución por un órgano de la AEAT que ya resolvía las cuestiones planteadas por el contribuyente y aceptadas en el Procedimiento Amistoso instado por el recurrente que coinciden en lo planteado en la solicitud de rectificación.

En cuanto al ejercicio 2013, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios emite acuerdo de resolución por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2013 por no estar este ejercicio contemplado dentro del Acuerdo de Ejecución del Procedimiento Amistoso, y reconociendo en el mismo las deducciones generadas en ejercicios anteriores pendientes de aplicar por importe de 699.809,85 y aplicándolas en el ejercicio 2013, tal y como solicitaba el contribuyente.

Tercero.

Con fecha 4-12-2019 la entidad presentó reclamación económico administrativa (RG. 7444/2019) contra la resolución de "Ejecución de Acuerdo alcanzado en procedimiento amistoso".

Con fecha 13-12-2019 la entidad presentó reclamaciones económico administrativas contra las desestimaciones presuntas de las solicitudes de rectificación de autoliquidación del IS de los ejercicios 2008 (RG. 170/2020), 2009 (RG. 82/2020), 2010 (RG.185/2020), 2011 (RG. 186/2020) y 2012 (RG. 176/2020).

En ellas solicitaba la acumulación con la REA presentada el 4/12/2019, contra Resolución de Ejecución de Acuerdo alcanzado en Procedimiento Amistoso PA ...-13, adoptado el 13 de noviembre de 2019 por la Jefa de la Oficina Técnica de la DCGC.

Con igual fecha de 13-12-2019 la entidad presentó reclamación económico-administrativa (RG.183/2020) contra Acuerdo de Resolución de rectificación de autoliquidación del IS 2013 de la DCGC, en la que se acuerda estimar la solicitud. En ella solicita asimismo la acumulación con la REA presentada el 4/12/2019, antes referida.

Cuarto.

Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada formuló en 22 de abril de 2021 alegaciones en cada uno de los expedientes. En relación con los expedientes de los ejercicios 2008 a 2012 el escrito se redacta en iguales términos, en los que se manifiesta:

Que dado que en el expediente figura una Nota Aclaratoria de los Expedientes de Rectificación de los Ejercicios 2008 a 2013, en que se deja constancia de que por parte de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios no procede dictar otro acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones de los ejercicios 2008 a 2012 por haberse emitido por la AEAT en fecha 13/11/2019 Acuerdo de Ejecución Alcanzado en Procedimiento Amistoso PA...-13, y que contra dicho Acuerdo de Ejecución se está sustanciando ante el TEAC reclamación económico-administrativa nº 00/07444/2019, procede remitirnos a los antecedentes expuestos en esa reclamación."

Que la controversia que ha motivado la presente reclamación económico-administrativa se ciñe a los intereses de demora ya que la Administración deniega el devengo de intereses de demora a abonar de la entidad recurrente.

En cuanto a los motivos por los que considera que procede tal reconocimiento, se remite igualmente a las alegaciones presentadas en el procedimiento de REA nº 7444/2019.

En el expediente relativo al ejercicio 2013, dada la particularidad de interponerse la REA contra acuerdo estimatorio de la solicitud de rectificación, se explica que a pesar de que en el apartado Tercero del Acuerdo se dice: "Se acuerda estimar la presente solicitud", lo cierto es que en el Acuerdo impugnado (i) ni se incluye la liquidación provisional que exige el artículo 128.1, segundo párrafo, del 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 (ii) ni se hace mención al derecho a la devolución de los intereses de demora que deben abonarse.

Como cuestión objeto de controversia señala que se ciñe a los intereses de demora, que la Administración deniega; haciendo constar acto seguido los motivos por los que a su juicio procede el reconocimiento de tales intereses.

En todas ellas reitera su solicitud de acumulación con la REA numero RG. 7444/2019, dado que todas ellas derivan del procedimiento de ejecución de acuerdo alcanzado en procedimiento amistoso.

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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si se hallan ajustados a derecho los intereses de demora satisfechos en la Resolución en ejecución de Acuerdo alcanzado en Procedimiento Amistoso (en adelante, PA).

Tal como mas adelante se detallará, la reclamante plantea dentro de esta cuestión general, dos concretos motivos de impugnación:

Uno, el que no se devenguen intereses de demora durante el periodo de duración del procedimiento amistoso.

Dos, que no se satisfagan intereses de demora respecto de los ejercicios 2007, 2009, 2010, 2011 y 2012, al considerar la Administración que las cantidades a devolver resultantes para tales ejercicios tienen la naturaleza de devoluciones derivadas de la normativa del Impuesto.

Cuarto. *Datos relevantes de la Resolución impugnada y planteamiento de la controversia.*

En resumen, para cada ejercicio afectado la resolución dictada en ejecución del PA, determina lo siguiente:

- En el EJERCICIO 2007:

Reconocer una cantidad a devolver de 113.600,29 euros.

Reconocer Deducciones con límite, reguladas en el Capítulo IV del Título VI TRLIS generadas en ejercicios anteriores, a trasladar a ejercicios posteriores por importe 113.600,29 euros.

- En el EJERCICIO 2008:

Reconocer una cantidad a devolver de 126.154,44 euros+ 30.536,28 euros (intereses devengados desde el ingreso indebido hasta el inicio del procedimiento amistoso) + los intereses que se devengan sobre 126.154,44 euros desde el día siguiente a la terminación del procedimiento amistoso (14/03/2019) hasta la ordenación del pago.

Reconocer Deducciones con límite, reguladas en el Capítulo IV del Título VI TRLIS generadas en ejercicios anteriores, a trasladar a ejercicios posteriores por importe 126.154,44 euros.

- En el EJERCICIO 2009:

Reconocer una mayor base imponible negativa generada en 2009, a compensar en periodos posteriores por importe 636.663,61 euros.

- En el EJERCICIO 2010:

Reconocer una cantidad a devolver de 0,82 euros.

Reconocer una mayor base imponible negativa, a compensar en periodos posteriores por importe 323.581,47 euros.

Reconocer Deducciones para evitar la doble imposición (artículos 31 y 32 LIS) generadas en ejercicios anteriores, a trasladar a ejercicios posteriores por importe 133.648,61 euros.

- En el EJERCICIO 2011:

Reconocer una cantidad a devolver de 328.440,02 euros.

Reconocer Deducciones con límite, reguladas en el Capítulo IV del Título VI TRLIS generadas en ejercicios anteriores, a trasladar a ejercicios posteriores por importe 328.439,93 euros.

Asimismo, en este ejercicio se han procedido a aplicar, resultantes de la ejecución de este PROCAMI:

1. Mayor BIN generada en 2009 por importe 639.663,61 euros y la mayor BIN generada en periodos anteriores por 323.581,47 euros reconocida en la liquidación de 2010 (963.245,08 euros en total).

2. Deducciones para evitar la doble imposición (artículos 31 y 32 LIS) generadas en ejercicios anteriores, reconocidas en la liquidación de 2010, por importe 133.648,61 euros.

- En el EJERCICIO 2012:

Reconocer una cantidad a devolver de 131.615,33 euros.

Reconocer Deducciones con límite, reguladas en el Capítulo IV del Título VI TRLIS generadas en ejercicios anteriores, a trasladar a ejercicios posteriores por importe 131.615,19 euros.

De lo anterior se desprende:

-En los ejercicios 2007, 2010, 2011 y 2012 no se ha reconocido ni consiguientemente satisfecho a la reclamante ningún interés de demora. En el 2009, ello es consecuencia de que lo reconocido no fue una cantidad a devolver sino una mayor base imponible negativa a compensar en ejercicios siguientes.

-Solo se ha reconocido intereses de demora respecto al ejercicio 2008, del siguiente modo:

intereses de demora por ingresos indebidos: calculados sobre la base de 126.154,44 (cuota ingresada en exceso en la autoliquidación de 2008) y con periodo de devengo desde la fecha del ingreso indebido hasta el día anterior a la fecha de inicio del procedimiento amistoso (desde 24/07/2009 hasta 26/05/2014): 30.536,28 euros.

intereses de demora sobre esa misma base de 126.154,44, con periodo de devengo desde el día siguiente a la fecha de finalización del procedimiento amistoso (13/03/2019) hasta la ordenación del pago (desde 14/03/2019 hasta fecha de ordenación del pago; lo calcula a 12/11/2019): 3.162,20 euros.

-Las razones de este proceder se sintetizan en dos causas:

De una parte, no se reconocen intereses de demora por durante el periodo de duración del procedimiento amistoso (entre el 27/05/2014 (fecha de inicio del procedimiento amistoso) y el 13/03/2019 (fecha de finalización del procedimiento amistoso)).

De otra, excepto en el ejercicio 2008, en los demas, las cantidades que resultan a devolver se conceptúan por la Administración como devoluciones derivadas de la normativa del Impuesto y no como devolución de ingresos indebidos.

Pues bien, la reclamante discrepa de estas dos razones que sirven de fundamento a la Administración, con las alegaciones que en síntesis pueden agruparse en:

En cuanto al primer motivo de impugnación:

1º La D.A. 1ª, apartado 5, del Real Decreto Legislativo 5/2004 sobre suspensión de devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso sólo es aplicable para el caso de liquidaciones en las que la Hacienda Pública exige una cantidad a ingresar y no en caso de devoluciones a favor del contribuyente.

2º Jerarquía normativa de los tratados o convenios internacionales: atendiendo a la exigencia de estos de que las medidas para suprimir la doble imposición sean completas, reales y efectivas, ello necesariamente requiere no sólo la devolución de la cuota afectada por doble imposición sino que también incluye el resarcimiento de los intereses de demora de la cuota a devolver por doble imposición.

3º Por el principio de buena administración, dado que el impulso del procedimiento es exclusivamente a cargo de la Administración, y que el tiempo de tramitación de los procedimientos amistosos ha tardado casi cinco años, tiempo durante el cual la Administración Tributaria española ha tenido en su poder unos importes que finalmente ha acordado devolver pero sin intereses.

En cuanto al segundo, sostiene en esencia que :

1º los pagos fraccionados a cuenta del IS de los periodos 2008 a 2012 fueron ingresos indebidos;

2º Incluso en el caso de que los pagos fraccionados a cuenta del IS de 2010 a 2012 hubieran sido ingresos debidos, el exceso devolver que se acuerda como consecuencia de la reducción de la BI declarada participa del carácter de devolución de ingreso indebido.

Se analizarán al abordar cada uno de los motivos.

Quinto. *Devengo de intereses durante la tramitación del PA. Exposición general de la normativa .*

Los Procedimientos Amistosos (en lo sucesivo, P.A o PROCAMI)) constituyen básicamente mecanismos de resolución de controversias interestatales tendentes a resolver conflictos interpretativos eliminar o al menos amortiguar los riesgos de doble imposición, fundamentalmente a través de dos cauces tradicionales, el previsto en los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDIs), alineados con el artículo 25 del MCOCDE y el previsto en el 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"), que es el aquí implicado. A ellos se unió más tardíamente, bien entrado 2019, un tercer cauce, el previsto en la Directiva UE 2017/1852 (reglamentada en España mediante el RD 399/2021, de 8 de junio), que no hace al caso.

Cada uno de estos cauces tiene su cobertura normativa propia y sus particularidades, sin perjuicio de la cual subyace una filosofía o idiosincrasia peculiar compartida (en especial si se contraponen a las instancias administrativas revisoras o jurisdiccionales resolutorias de recursos internos de cada jurisdicción, debido no solo al carácter internacional sino también a su carácter "mutual", transaccional o consensuado, que requiere además - siempre hablando en términos generales y a salvo las peculiaridades antedichas- el consentimiento o aceptación final del interesado previamente a su ejecución.

Con carácter general para los procedimientos amistosos como mecanismos de resolución de conflictos internacionales, la regulación de la normativa interna o doméstica se halla en la Disposición Adicional 1ª 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 (TRLIRNR), añadida por Ley 36/2006, de 29 de Noviembre. La versión vigente *ratione temporis* es la resultante de la modificación introducida en dicha Disposición Adicional por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (con entrada en vigor el 26-12-2008) (el subrayado es nuestro):

"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, que prevé 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 RD 1794/2008, de 3 de noviembre, aprobó el Reglamento de Procedimientos Amistosos, 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. Concretamente, en su Título III se regula específicamente el procedimiento aplicable al convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas que es el supuesto al que se refiere el presente expediente.

Para delimitar claramente el marco aquí aplicable, en lo que a la cuestión debatida -de los intereses de demora durante la tramitación de un PA- ha de referirse que la DA 1ª del TRLIRNR anteriormente transcrita, fue modificada por el R.Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, que suprimió la disposición contenida en el apartado 5 de la redacción anterior relativa a los intereses de demora, de manera que eliminada la regla de la ausencia de devengo de intereses de demora, estos pasaban a devengarse con normalidad. A tenor de la disposición transitoria octava de dicho R.Decreto-Ley en lo que a esta modificación relativa a los intereses de demora se refiere, resultaba de aplicación a los PAs iniciados a partir de su fecha de entrada en vigor, mientras que los PAs iniciados antes, se regían por la normativa anterior.

Quiere esto decir que tras las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2020, en la Disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ya no se excluye a nivel legal el devengo de intereses de demora durante la tramitación de un procedimiento amistoso. Por tanto, en los procedimientos amistosos iniciados a partir del 6 de febrero de 2020, sí se produce el devengo de intereses durante la tramitación de los mismos.

Por el contrario, anteriormente a esta modificación, en atención a la previsión de la referida DA 1ª del TRLIRNR, tratándose de procedimientos iniciados con anterioridad al 6 de febrero de 2020, no se devengan intereses de demora durante su tramitación.

Por otra parte similar previsión se hallaba en el Real Decreto 1794/2008 por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. Y dicha previsión subsistió hasta la modificación del mismo por el Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, que al igual que hiciera el R.D-Ley 3/2020, suprimió la referencia al no devengo de intereses de demora por el tiempo de tramitación del PA.

Sexto. *Devengo de intereses durante la tramitación del PA. Posición de este TEAC y contestación a las alegaciones.*

Expuesta la normativa ha de concretarse que en el caso que nos ocupa, el PA se inició, tal como alegó la interesada ante la DCGC y está aceptó en su liquidación, el 27 de mayo de 2014, por lo que no resulta afectada por la modificación del R.D-Ley 3/2020 sino que cae plenamente dentro del ámbito de vigencia de la redacción dada a la misma por la Ley 4/2008; en consecuencia ha de aplicarse la regla prevista en el apartado 5 de dicha D.A 1ª según la cual:

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

Dicho esto ha de añadirse que este TEAC ya ha mantenido en resoluciones anteriores (de 18 de septiembre de 2018 -RG 1427/17 y de 21 de julio de 2020 -RG 4669/2017) que este no devengo de intereses de demora se aplica con independencia del carácter deudor o acreedor de los mismos.

En este sentido, se rechaza la interpretación de la reclamante conforme a la cual la exclusión de intereses deba entenderse exclusivamente referida a los intereses a favor de la Administración pero no a favor del contribuyente.

En primer lugar, dicha interpretación carece de fundamento pues en buena técnica legislativa, si el legislador hubiera pretendido establecer tal distinción, hubiera debido hacerlo explícitamente. De acuerdo con el aforismo, "Ubi lex non distinguet nec nos distinguere possumus", no cabe admitir la propuesta del contribuyente, habida cuenta además del fundamento ontológico análogo de los "no intereses" en ambos casos.

También ha de rechazarse la alegación de que su conclusión se extrae de una interpretación de la DA 1ª del TRLIRNR conforme a la cual sólo es aplicable para el caso de liquidaciones en las que la Hacienda Pública exige una cantidad a ingresar y no en caso de devoluciones a favor del contribuyente porque la reforma legislativa en que se introdujo por primera vez una norma sobre la limitación en el devengo de intereses de demora lo fue para Impuesto sobre la Renta de No Residentes, es decir, para supuestos en que se tenga que liquidar a no-residentes que han tributado en su Estado de residencia (el caso inverso al de la sociedad aquí recurrente).

No repara la reclamante que no se pretende limitar la aplicación de la regla debatida al ámbito del Impuesto sobre No residentes; se trata de una Disposición Adicional que, aunque incluida, con mayor o menor fortuna, en dicho Texto Refundido, no se incardina en puridad dentro del cuerpo regulatorio de los no residentes sino que constituye una previsión general relativa a los procedimientos amistosos, que hasta entonces carecían de regulación en la normativa interna española.

Así se reconoce en la Ley 36/2006, que introdujo esta regulación, cuyo Preámbulo expone:

"Por otro lado, con esta reforma también se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al flexibilizar el régimen de los acuerdos previos de valoración e introducir una regulación legal específica de los procedimientos amistosos que permita un futuro desarrollo reglamentario de los mismos."

Obsérvese, además, que si la introducción de la referida norma lo fue solo para supuestos en que se tuviera que liquidar a no residentes, como postula la reclamante, ello entraría en contradicción con la previsión del artículo 23 del RD 1794/2008, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos (que regula en el Título III el cauce para la aplicación de los PAs al amparo del Convenio de Arbitraje) que respecto a la legitimación dispone:

"Podrán solicitar el inicio de este procedimiento las empresas residentes y los establecimientos permanentes situados en territorio español de una empresa residente en otro Estado miembro que haya suscrito el Convenio CEE/90/436 y que se encuentren en alguna de las situaciones previstas del artículo 4 del citado Convenio."

Recordemos que en el presente caso estamos ante una entidad residente en España (XZ) que, dada la regularización efectuada por la Administración PAÍS_1 en sede de un establecimiento permanente suyo en PAÍS_1, considera que la concomitancia con la regularización efectuada por la Administración española en sede de la casa central (XZ), como hemos dicho residente en España, le ocasiona una doble imposición, motivo por el cual solicitó el inicio del PA.

Por otra parte, tampoco cabe acoger la alegación de la reclamante que invoca la jerarquía normativa de los tratados o convenios internacionales para considerar que la satisfacción de intereses de demora cuando son a favor del contribuyente son una exigencia de estos para suprimir la doble imposición. En contra del enlace en que pretende sustentar su exigencia de intereses de demora, ha de observarse que no puede apreciarse contravención alguna de los Convenios o Tratados internacionales: el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas no dedica expresamente ningún precepto al

devengo de los intereses de demora por lo que difícilmente puede resultar contraria a lo dispuesto en el mismo respecto a la problemática del devengo de los intereses de demora.

Además, tal como dispone el artículo 26 de la Ley 58/2003 (LGT) señala que "El interés de demora es una prestación accesoria". Siendo esto así, y teniendo en cuenta que cada país tendrá su propia normativa interna con los intereses de demora, aplicable en tanto no exista una disposición expresa en los Convenios o Tratados aplicables, no puede en buena lógica afirmarse que la forma en que cada uno disponga su previsión de la compensación de la mora en uno u otro sentido (a favor o en contra del obligado tributario) impide la eliminación de la doble imposición que en términos jurídicos pueda afectar a la forma de tributación sustantiva en uno u otro.

Es cierto que también se trata por parte de los organismos internacionales de conseguir la mayor uniformidad posible también en aspectos colaterales o accesorios, como pueden ser en lo que ahora nos atañe, los intereses de demora, que puedan incidir en términos de coste económico al contribuyente, proponiendo recomendaciones pero sin fijar reglas imperativas y reconociendo la libertad de los países miembros en tal regulación.

Ciertamente estos instrumentos internacionales que acabamos de mencionar constituyen únicamente lo que se denomina "soft law" pero valen para ilustrar e inspirar una adecuada interpretación en la materia.

En este sentido puede ilustrar como ejemplo el análisis del Manual de la OCDE para la aplicación de los PAs, en cuyo apartado 5 contempla la "Eliminación de la doble imposición durante el proceso de recaudación en relación con las sanciones e intereses".

En el mismo, como ya exponíamos en la Resolución de 18/09/2018, se parte del respeto a los criterios internos que cada estado tenga, sin perjuicio de la recomendación expuesta y de la preocupación que muestra hacía las asimetrías que puedan producirse en función de las distintas prácticas y criterios nacionales. Dice así el Manual en el epígrafe 4.5.1:

"Las distintas prácticas y criterios nacionales hacen que sea difícil equilibrar las consecuencias tributarias del cobro y el pago de intereses relacionados con importes que han sido objeto de PROCAMIS.

En los ejemplos expuestos" algunos países estarían dispuestos a compensar o minorar los intereses a fin de reducir la asimetría generada por los distintos tratamientos. Estos países normalmente esperarán reciprocidad en casos de similar naturaleza y circunstancias opuestas, si se diera el caso. No obstante, la complejidad que entraña, cuando las autoridades competentes muestran una actitud abierta y flexible ante tales circunstancias suelen llegar a ofrecer soluciones al contribuyente con un nivel de simetría razonable.

(...)

Con independencia de si la carga que soporta el contribuyente en concepto de intereses es imputable a la divergencia de criterios de los dos países co-signatarios del convenio, lo razonable es exonerar al contribuyente del pago de intereses durante el tiempo que lleve la resolución del PROCAMIS, especialmente cuando el plazo se alargue más allá de lo razonable, dado que el contribuyente no controla el procedimiento durante fases muy dilatadas del mismo, como por ejemplo durante las conversaciones entre autoridades competentes."

En el mismo sentido cabe citar (aun cuando en el presente caso no nos hallamos "stricto sensu" ante un supuesto de precios de transferencia sino ante una cuestión de establecimiento permanente y atribución de beneficios al mismo) lo que las Directrices de la OCDE exponen dentro del Capítulo IV, el apartado C, que trata de cuestiones relativas al Procedimiento Amistoso, art. 25 del MCOODE, en relación con problemas y recomendaciones para solucionarlo, y entre otros, con los problemas derivados de la recaudación de la cuota tributaria y el devengo de intereses:

"4.64 Tanto si la recaudación de la liquidación se suspende o no, total o parcialmente, pueden surgir otras complicaciones. Debido al largo período de tiempo que requiere la tramitación de muchos casos de precios de transferencia, los intereses correspondientes a una insuficiencia en el pago del impuesto o, si se permite el ajuste correlativo, los intereses correspondientes al exceso de impuesto pagado en el otro país, pueden ser iguales o superiores a la cuantía misma del impuesto. Las administraciones tributarias deberían ser conscientes del hecho de que la incompatibilidad entre las reglas de cálculo de los intereses aplicadas en los dos países puede originar un coste adicional para el grupo multinacional o, en otros supuestos, constituir un beneficio para el grupo (por ejemplo, cuando el interés pagado en el país que efectúa el ajuste correlativo excede del interés aplicado en el país que efectúa el ajuste primario) que no habría existido si las operaciones vinculadas se hubieran desarrollado desde el principio en condiciones de plena competencia. Es preciso tener en cuenta este hecho en los procedimientos amistosos."

Ha de añadirse que la Audiencia Nacional ha confirmado este criterio, desestimando el recurso (nº 833/2018) interpuesto contra la Resolución de este TEAC inicialmente citada, de 18/09/2018 (RG 1427/2017), en sentencia de 1 de junio de 2022.

En ella subyace un caso en que el procedimiento amistoso se inició el 2 de febrero de 2010 y finalizó el 10 de octubre de 2016 -fecha en la que el obligado tributario español presentó escrito manifestando su conformidad con el acuerdo. Y la pretensión de la recurrente era, tal como la sentencia enuncia:

"Lo que pretende es que, además, se le abonen los intereses correspondientes al periodo correspondiente a la tramitación del periodo amistoso, es decir, desde el 1 de febrero de 2010 al 11 de octubre de 2016."

Osea, igual que en el presente caso.

Comienza la sentencia, en el FD 3, rechazando la vulneración del principio de irretroactividad que la recurrente invocaba, considerando plenamente aplicable a la recurrente la disposición introducida No nos detenemos en esto toda vez que no ha sido cuestión debatida en la presente REA.

Acto seguido la sentencia aborda, en el FD 4 la alegación de la recurrente acerca de la vulneración de la normativa de la UE.

Manifiesta:

"B.- Como bien sabe el recurrente, el recurrente el Convenio 90/436/CEE no regula el problema de los intereses. En efecto, la Directiva no regula materias, en nuestra opinión esenciales, como puede serlo, por ejemplo, la suspensión de ejecución de las deudas tributarias en os diferentes Estados y el tema de los intereses de demora generados durante el procedimiento amistoso (PROCAMI). De hecho, salvo mejor criterio, lo que parece es que la Directiva deja a la regulación de cada Estado.

Precisamente por ello, la recurrente acude al art 5 del Código de Conducta para la aplicación del Convenio (2009/C 322/01), que aplica como soft law. Creemos que, si de soft law se trata, también cabría acudir al manual de la OCDE (MAEP), que es lo que hace el TEAC."

A continuación examina los epígrafes del Manual que había analizado el TEAC y que aquí hemos citado asimismo párrafos atrás, por lo que obviamos esa parte de la sentencia. Sintetiza tras esa referencia que:

" Como puede verse, no ha sido posible un consenso entre los Estados y lo que se hace es "recomendar". La recomendación más clara es la de no exigir intereses durante la tramitación del PROCAMI."

Y concluye:

"C.- Dentro de este contexto internacional al que hay que acudir para entender, al margen de se comparta o no la solución adoptada, lo decidido por nuestro legislador, lo que decidió el legislador español fue acudiendo a las recomendaciones descritas no exigir intereses durante la tramitación del PROCAMI y garantizar de forma razonable el derecho a la suspensión durante el PROCAMI. De forma que, ni la Administración cobra intereses, ni el recurrente los garantiza y paga.

No creemos, por lo tanto, que la decisión del legislador español sea contraria a las normas UE. La normativa española contenida en la Ley 4/2008 y en el RD-Ley 3/2020, en nuestra opinión, no se opone a la normativa UE.

Creemos por ello que tiene razón el TEAC cuando afirma que "la dificultad de coherencia las políticas nacionales dispares en este aspecto es lo que convierte precisamente a la solución adoptada por la Ley 4/2008 de no devengo de los intereses en ningún sentido durante la sustanciación del procedimiento, en la solución más neutra, de tal manera que si fuera adoptada uniformemente por los países intervinientes se eliminaría cualquier eventual carga indebida en concepto de intereses o enriquecimiento injusto por parte de algunas Administraciones". Repárese y no conviene olvidar que el problema también viene causado por la normativa alemana que, según la recurrente, exige intereses durante la tramitación del procedimiento amistoso.

El motivo se desestima."

Esa misma sentencia aborda asimismo en el FD 5 la cuestión "Sobre la vulneración del derecho interno":

"A.- Nos parece mejor a efectos de claridad expositiva tratar de una forma conjunta los argumentos dados por la recurrente.

B.- En realidad, si partimos de la realidad internacional descrita es, nos parece, conclusión obligada que no existe violación del art 14 de la Constitución, ni de los arts.106.2 de la CE y 25.1 y 26.1 LGT.

No hay vulneración de la art 14 de la CE, porque, en contra de lo que sostiene la demandante su situación no es equivalente a la de quien tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos con carácter general. En efecto, su posición tendría sentido si la duración del procedimiento amistoso dependiese del Estado español, pero no es así. La duración depende del comportamiento de ambos Estados y el español no puede controlar la actuación de la

otra parte, repárese que pueden existir casos multilaterales en los que la situación se complicaría aún más. Esta situación diferenciada justifica un trato diferenciado. En contra de lo que sostiene la recurrente, si se observa la materia desde la fiscalidad internacional que antes hemos descrito, la decisión del legislador puede compartirse o no, o incluso pensarse que es mejorable, pero no es contraria a la art 14 CE.

Lo propio debe decirse del art 106.2 CE. Esta norma tampoco puede tener el alcance pretendido por la recurrente, pues no reconoce un derecho absoluto a ser indemnizado en todo caso, sino que lo hace en "los términos establecidos por la ley". Además, la recurrente parte siempre de imputar el retraso en la tramitación del acuerdo al Estado español -mal funcionamiento- y no explica, al menos, las razones por las que eso pueda ser así.

La infracción de los arts. 25.1 y 26.1 de la LGT, carece de base pues existe una norma especial de aplicación preferente. En efecto, cuando se produce un concurso de normas, se aplica la regla de la prevalencia de la "lex specialis".

En suma, lo que hemos tratado de explicar, la solución dada por el legislador, al margen de que pueda, insistimos, compartirse o no; o bien mejorarse no es arbitraria o irrazonable. No siendo contraria al Derecho UE y a la Constitución.

El motivo se desestima."

Apela finalmente el reclamante al principio de buena Administración para omitir la aplicación de la referida regla de no devengo de intereses, considerando que se ha incurrido por parte de la Administración en un retraso excesivo en la tramitación del PA.

A este respecto ha de señalarse que, según se narra en el Acuerdo de ejecución aquí impugnado, en escrito de 12 de marzo de 2019 la entidad XZ manifestó su conformidad con el Acuerdo adoptado en el PA...-13 que le fue comunicado por la Dirección General de Tributos en oficio de 7 de marzo de 2019. Ciertamente el PA terminó con una decisión unilateral de la Administración española, pero ello fue debido a que, tras la solicitud de PA formulada por la entidad en 4 de junio de 2013 e iniciado formalmente el mismo el 27 de mayo de 2014, fecha en la que se dispuso de la documentación definitiva, en relación con la existencia de un establecimiento permanente de XZ en PAÍS_1, la autoridad competente PAÍS_1 fijó su posición, señalando en comunicación firmada el 25 de noviembre de 2016 que, dado que el contribuyente había dado su conformidad y pagado lo establecido en sus actas con acuerdo y que dichas actas no podían ser recurridas ni modificadas en aquel país, consideraban que el PA estaba cerrado por su parte, por lo que solo quedaba viable un posible ajuste correlativo que unilateralmente pudiera acordar la Autoridad competente española. Y eso fue lo que se hizo en el Acuerdo aceptado por la reclamante, en el que se fija el ajuste correlativo que debe ser realizado como consecuencia de una adecuada atribución de beneficios al establecimiento permanente PAÍS_1 de XZ en un importe total de 4.607.145,98 euros; razón por la cual España procedió a eliminar la doble imposición objeto del PA, lo que suponía reducir la BI del Impuesto sobre sociedades en dicho importe, desglosado por ejercicios del modo consignado en la pag. 9 de la Liquidación en ejecución aquí impugnada.

Es importante asimismo recordar que el Acuerdo alcanzado en un PA no es susceptible de recurso, por lo que no cabría entrar por este órgano revisor en analizar eventuales reproches al desenvolvimiento de dicho PA por parte de las Autoridades competentes, siendo así además que no tendría acceso al expediente de tramitación del amistoso. Lo cual responde además a la peculiar idiosincrasia de este procedimiento a que ya hemos hecho alusión.

Dice así el apartado 4 de la DA 1ª del TRLIRNR:

"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."

Sí puede recurrirse la liquidación practicada en aplicación de dicho acuerdo, que es precisamente lo que constituye el objeto de la presente REA. Y en la misma no se aprecia retraso o desidia alguna en la ejecución pues, tras manifestar el 12 de marzo de 2019 la entidad su conformidad con el Acuerdo, el 25 de marzo siguiente la Dirección General de Tributos dirigió Oficio al Director General de la AEAT, por el que se comunicaba la finalización del acuerdo adoptado en el PA...-13. Tras ello, con fecha 23 de mayo de 2019 se dictó acuerdo de instrucción, de puesta de manifiesto para alegaciones, notificado en ese mismo día. Con fecha 31 de mayo de 2019 tuvo entrada las alegaciones de la reclamante. Tras lo cual, el 13 de noviembre de 2019 se dictó la liquidación en ejecución aquí impugnada. Sin que, por otra parte, la reclamante haya achacado a este Acuerdo defecto procedimental en este particular.

Ha de observarse que, de modo excepcional, en el presente caso, sí se halla incorporado al Acuerdo de ejecución algún escrito y oficio correspondientes al PA. Así, obra escrito de fecha 9 de enero de 2019, remitido por parte de la ONFI a la Autoridad competente PAÍS_1 (ICA), denominado "Closing letter", en el que (en inglés original) se comunicaba a la autoridad PAÍS_1 involucrada lo acaecido desde que dicha ICA había comunicado a la Autoridad competente española (SCA) su decisión de dar por terminado el amistoso dado que conforme a la legislación interna PAÍS_1 la regularización efectuada al establecimiento permanente de XZ en PAÍS_1, y aceptada por este, era inmodificable. Se expone que la SCA consideró inaceptable dicha decisión en tanto que contraria a los estándares

mínimos previstos en la Acción 14 de BEPS; razón por la cual, proseguía el escrito, la SCA había buscado paliar esa doble imposición de forma unilateral. Así pues, se prosigue exponiendo, con fecha 9 de abril de 2018 la SCA comunicó al contribuyente y a la ICA el acuerdo de existencia de un establecimiento permanente en PAÍS_1; el siguiente paso fue la atribución de beneficio al establecimiento permanente en relación con los ejercicios afectados, cuyo resultado se consigna en el escrito. Se concluye solicitando a la autoridad competente PAÍS_1 que acuse recibo de dicho acuerdo que habrá de ser notificado al obligado tributaria para su aceptación.

De hecho, en el escrito de la ICA (obrante también en el expediente) en que comunicaba que la tributación del establecimiento permanente en PAÍS_1 era inmodificable, solicitaba a la autoridad española que le comunicase cuando finalizase el Amistoso (dice concretamente, en el inglés original: "we would be grateful if you could inform us about the end date of the MAP case").

Aun cuando, como ya hemos expuesto, este TEAC no puede revisar y enjuiciar el PA terminado en el Acuerdo (acto no recurrible) objeto de ejecución en la resolución aquí impugnada, sí cabe simplemente destacar a título meramente orientativo, que en las circunstancias que se desprenden de los documentos que acabamos de referir, se aprecia el carácter singular y complejo del PA subyacente, no solo por la asimismo "atípica o no ajustada a los estándares BEPs" de la posición de la autoridad competente del otro estado implicado, que no dejó mas alternativa a la autoridad competente española que buscar un remedio unilateral, sino también por la necesidad de combinar en un amistoso dos estadios o fases: una, la de determinación de la existencia o no de establecimiento permanente y otra, la atribución de beneficios a ese establecimiento permanente que sirviese de base para solucionar el problema de doble imposición.

Resulta ilustrativo en este punto la sentencia de la AN de 17 de diciembre de 2015 (rec. 350/2013), que desestimó el recurso contra resolución de este TEAC de 24 de abril de 2013 (RG 1900/2010). Aunque no era la alegación directamente planteada, sí emite indirectamente la AN un juicio en el mismo sentido que el que aquí concluimos.

En el supuesto planteado en aquella REA y subsiguiente recurso ante la AN se introducía la polémica acerca del modo de cómputo en relación con la finalización del PA y la AN procedía a confirmar que era a la finalización del mismo y no solo eso sino que, en lo que aquí interesa, rechazaba el criterio de la recurrente de restringirlo no a la finalización efectiva sino a cuando eventualmente debió resolverse dicho amistoso.

Dice así la AN en el FD Tercero (el subrayado es nuestro):

"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 Estado 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 número 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."

Así pues, conforme a todo lo expuesto este TEAC desestima este motivo de impugnación.

Séptimo. *Consideración de las cuotas devueltas como devolución derivada de la normativa del impuesto o devolución de ingresos indebidos.*

Como se vio en la descripción sintética hecha en el FD Cuarto, respecto de las cantidades a devolver reconocidas como consecuencia del PROCAMI PA...-13 en los ejercicios 2007, 2010, 2011 y 2012, la Inspección consideró que tenían la naturaleza de devoluciones derivadas de la normativa del tributo, por lo que intereses se computaban desde la finalización del plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a la terminación del PA. En consecuencia, puesto que en el presente caso el PROCAMI finalizó el 13 de marzo de 2019, a la fecha de la resolución impugnada aun no habían transcurrido los seis meses y no procedía el devengo de intereses.

Respecto del ejercicio 2008 sí se reconocieron intereses de demora por ingresos indebidos, tal como se ha expuesto en ese mismo FD Cuarto.

Discrepa la reclamante, considerando que las devoluciones reconocidas como consecuencia del PROCAMI tienen también en los demás ejercicios la naturaleza de ingresos indebidos, toda vez que los pagos fraccionados a cuenta del IS de dichos ejercicios fueron ingresos indebidos.

Ha de observarse que esta alegación ya fue vertida en el trámite de alegaciones ante la Inspección. Allí se invocaron diversas sentencias del Tribunal Supremo (de 2 de abril de 2008, 3 de noviembre de 2011, 17 de diciembre de 2012 y 6 de febrero de 2014) y una de la AN de 28 de enero de 2016. Ante este TEAC apela únicamente a la STS de 6 de febrero de 2014 y la de la AN.

Y a las mismas se dio respuesta extensamente el acuerdo impugnado (contestación a la ALEGACION QUINTA, en págs 47 a 53), del que extractamos lo más relevante:

"En cuanto al concepto de "ingreso indebido", cita las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008, recurso 5682/2002, de 3 de noviembre de 2011, recurso 4098/2009 y de 17 diciembre 2012, recurso 2155/2011. Invoca asimismo como argumento de sus pretensiones las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2014, recurso 4035/2011 y la de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2016, recurso 30/2013, que se refiere a su vez a la anterior.

No obstante, debe adelantarse que esta pretensión no puede prosperar. Ello porque como se va a detallar a continuación, no se entienden aplicables al caso las sentencias citadas y en cambio sí las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de fechas 10/09/2009 (RG 2830/08), de 24/04/2013 (RG 1900/10), y de 08/01/2015 (RG 1562/13), ya citadas anteriormente, y que respaldan la calificación dada en el acto de instrucción a las devoluciones de los ejercicios alegados como devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

En cuanto a las sentencias alegadas por la parte: (...)"

Acto seguido va analizando esas sentencias del TS y la SAN, para extraer, con argumentación que este TEAC comparte, la consecuencia de que los supuestos de ellos allí subyacentes eran muy distintos al presente:

"Conforme ha podido comprobarse, la única jurisprudencia que existe del TS hasta el momento en cuanto a tomar como día inicial para devengo de intereses de demora el del ingreso de una devolución de pagos a cuenta afecta a supuestos en los que se habían aplicado normas contrarias al Derecho de la Unión Europea o devoluciones originadas por "ajustes temporales" sobre los que se han visto ejemplos anteriormente.

Por ello, a juicio de esta Oficina, no cabe concluir que los criterios dados al respecto por el Tribunal Supremo sean predicables de cualquier liquidación inspectora o, como el caso planteado en el presente supuesto, de cualquier resultado de acuerdo amistoso, de la que derive el reconocimiento de devoluciones de pagos a cuenta, retenciones y pagos fraccionados."

Cita también Auto del TS admitiendo recurso de casación (nº 3010/2018) que, al tiempo de recaer el acuerdo de liquidación aquí impugnado no se había resuelto:

"A este respecto, el Auto del Tribunal Supremo, de 14 de noviembre de 2018 (Recurso número 3010/2018), relativo a la cuestión del dies a quo del cálculo de intereses por una devolución derivada de una solicitud de rectificación que trae causa de una comprobación inspectora por los ejercicios siguientes que determinó que la entidad tenía derecho a una deducción que no se había aplicado, (en un caso en que la devolución no procede de una indebida autoliquidación por aplicación de norma contraria al Derecho de la Unión, ni por un ajuste temporal de los descritos anteriormente) ha admitido a trámite el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, en los términos siguientes:

"La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación -corolario de unas actuaciones inspectoras con reconocimiento de una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del período voluntario hasta la fecha de ordenación del pago, cuando la autoliquidación originariamente presentada ya resultó a devolver como consecuencia de la deducción de las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, y si nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido o con la devolución derivada de la normativa del tributo"

Y finalmente concluye :

"En definitiva, no hay doctrina jurisprudencial aplicable para la determinación de cuál ha de ser el dies a quo de la liquidación de los intereses por modificación de los datos autoliquidados por el obligado tributario que da lugar a una devolución de los pagos a cuenta y retenciones efectuadas debidamente, fuera del supuesto en que tal devolución proceda de la aplicación de una norma luego declarada contraria al Derecho comunitario, y fuera del supuesto de los denominados "ajustes temporales", en que el dies a quo parece situarse en el ámbito de la fecha de finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación.

Esta misma conclusión se considera aplicable para el caso, como el planteado en el presente acuerdo, en que la devolución deriva de la ejecución de un procedimiento amistoso instado como consecuencia de la regularización efectuada por una Administración tributaria extranjera, porque solo cuando se alcanza el acuerdo amistoso se determina la procedencia de la devolución, sin que este extremo determine que el pago fraccionado hubiera sido indebidamente ingresado en su día, igual que ocurriría como consecuencia de cualquier otro extremo, comprobado por la Inspección, que determinara que el resultado de la liquidación fuera otro diferente que el declarado por el contribuyente."

Resumiendo lo expuesto en el acuerdo impugnado, se consideraba que no había doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida fuera de los supuestos de devolución procedente de la aplicación de una norma luego declarada contraria al Derecho comunitario y de los denominados "ajustes temporales"; y que había un auto en el que se había planteado la cuestión en el caso de una devolución derivada de una solicitud de rectificación que trae causa de una comprobación inspectora por los ejercicios siguientes que determinó que la entidad tenía derecho a una deducción que no se había aplicado.

Ha de observarse que con fecha 28 de enero de 2021 recayó sentencia del TS (recurso 3010/2018). En ella se planteaba la cuestión del siguiente modo:

"La verdadera cuestión a resolver es que, si una vez reconocido el derecho del contribuyente a la aplicación de una deducción en un procedimiento de inspección (y no teniendo la Inspección a bien extender de oficio y automáticamente los efectos de dicho reconocimiento a ejercicios distintos del comprobado), la devolución instada por el contribuyente (en el marco de la subsiguiente rectificación de su autoliquidación), cuando es reconocida por la Administración, debe incorporar, o no, intereses de demora desde el momento en que finalizó el período voluntario de presentación de la autoliquidación originaria y hasta la fecha de su ordenación.

(...)

Cuando AHISL calculó los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007/2008, no aplicó la deducción por doble imposición intersocietaria por los dividendos percibidos de su filial ACCENTURE S.L. por impedirlo el artículo 45 del TRLIS. No aplicó tampoco esta deducción posteriormente cuando presentó la autoliquidación de dicho impuesto, pese a lo dispuesto en el artículo 30 del TRLIS, que lleva por título "deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna". No obstante, solicitó la rectificación de dicha autoliquidación cuando la propia Administración le reconoció, para los ejercicios 2008/2009, 2009/2010 y 2010/2011, en un acta con acuerdo, dicha deducción y, consiguientemente, la devolución del correspondiente importe, incluidos los intereses."

Y la respuesta que da el TS es:

"A la vista de lo que se acaba de argumentar, la respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en unas circunstancias como las que hemos examinado en el presente recurso de casación, "la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación - corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizan con la suscripción de un acto con acuerdo en el que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, puesto que nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido".

La respuesta al presente asunto debe ser, en términos coincidentes a la sentencia parcialmente transcrita, que la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de una regularización con origen en unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso, dado que nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido."

La reclamante en sus alegaciones, de 22 de abril de 2021, ya manifiesta que ha emanado la sentencia del TS en el recurso de casación cuyo Auto de admisión de casación citaba la Inspección, por lo que considera que esta doctrina del TS que se esperaba deja definitivamente zanjada la cuestión.

Pues bien, este órgano revisor discrepa del enfoque que la reclamante pretende dar a esta STS en concreta relación a su caso concreto. Ciertamente esta sentencia supone un avance importante en la fijación de criterio respecto a la delimitación del concepto de devolución de ingresos indebidos. Si, como explicaba la Inspección, hasta ese momento únicamente había doctrina jurisprudencial respecto a supuestos de devolución procedente de la aplicación de una norma luego declarada contraria al Derecho comunitario y de los denominados "ajustes temporales", tras la referida sentencia se da un paso más, abordando el supuesto de una devolución derivada de una solicitud de rectificación que trae causa de una comprobación inspectora por los ejercicios siguientes.

Es por ello que este TEAC ha tenido en cuenta esta sentencia del TS, así como también otras posteriores, de 4 y 17 de marzo de 2021 (en las que la cuestión con interés casacional no era exactamente la misma pero sí muy similar):

"...la cuestión nuclear que constituyó el objeto del litigio: determinar si la cantidad cuya devolución se acuerda como consecuencia de una regularización con origen en unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso o no, para lo que habrá que discernir previamente si nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido o con una devolución derivada de la normativa del tributo."

Es decir en esas sentencias del TS se trataba de supuestos en que la devolución se acordaba como consecuencia de una regularización en actuación inspectora o de una solicitud de rectificación de autoliquidación, a su vez corolario de unas actuaciones inspectoras. Por lo que en un caso igual, la Resolución de este TEAC de 22 de septiembre de 2021 (RG 4270/2019) aplicó ese mismo criterio, concluyendo:

"En el caso que nos ocupa, tal y como señala la reclamante en su alegación tercera, el cálculo de los pagos fraccionados efectuado en su momento, dando lugar a efectuar los correspondientes ingresos, fue incorrecto. En concreto, éstos se calcularon, por la entidad, sobre una base incorrecta al no haber tenido en cuenta, para su determinación, el criterio de amortización en cuanto al elemento del inmovilizado en cuestión (un horno de vidrio) en los términos expuestos por la AEAT a la hora de practicar la liquidación del IS de ejercicios anteriores, (...)

De haberse utilizado el criterio de amortización fijado por la AEAT y confirmado por la sentencia del Tribunal Supremo y, consecuentemente, la compensación de BIN's generadas entre 2002 y 2006, calculadas también conforme al criterio de amortización aplicado por la Administración, las cantidades que hubiera correspondido ingresar, en cada uno de los pagos fraccionados del ejercicio 2007, serían las siguientes: (...)

Este aspecto determina que los pagos fraccionados inicialmente ingresados fueron indebidos desde el primer momento.

En idéntico sentido ha concluido, en resoluciones previas, este TEAC. Así en la resolución RG 2447/2015, de 02/07/2015, se concluyó que como los pagos fraccionados se habían calculado sobre una base imponible que era incorrecta (ya que se debería de haber efectuado un ajuste en la misma como consecuencia de la incorrecta amortización), los ingresos resultado de esos pagos tenían la naturaleza de ingresos indebidos.

(...)

Este TEAC fijó el criterio, seguido en otras resoluciones, de considerar los ingresos realizados por los pagos fraccionados como ingresos indebidos, aunque resulten de una devolución acordada de oficio por la Administración.

Por lo tanto, en el supuesto objeto de la presente controversia, resulta aún más patente la aplicación del citado criterio, pues la devolución no se produce de oficio por la Administración, sino como consecuencia de la estimación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación instada por el obligado tributario. Es claro que, en el presente caso, el Tesoro dispuso de cantidades, de forma indebida, desde que éstas se ingresaron por la entidad, cantidades que deben ser devueltas y que hacen surgir el derecho a percibir los intereses de demora que procedan."

Ahora bien, expuesto cuanto antecede ha de advertirse que el marco que aquí se plantea, de ejecución de un PA es un ámbito distinto y con una especificidad propia respecto al cual no ha recaído doctrina jurisprudencial del TS y las citadas sentencias no pueden hacerse extensivas al caso que nos ocupa. Este TEAC, en atención a la especialidad de estos supuestos, ha venido considerando que no le resultaba de aplicación el criterio al que acabamos de hacer referencia. Así lo ha mantenido en varias resoluciones, publicadas como doctrina de este órgano económico-administrativo, a las que por razón de congruencia y seguridad jurídica hemos de hacer referencia.

Así en resoluciones de 14 de mayo de 2019 (RG 3592/2016) y de 20 de diciembre de 2021 (RG 1833/2020) se citan a su vez otras anteriores y entre ellas una de 24-04-2013 (RG 1900/10), confirmada por sentencia de la AN de 17 de diciembre de 2015 (rec 350/2013).

En ellas se manifiesta como criterio nuclear:

"(...)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").

(...)

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".

Aplicado al presente caso, ha de concluirse que los pagos fraccionados no se calcularon incorrectamente conforme a la normativa; o, mejor dicho, se calcularon sobre una base imponible que no era incorrecta, en contra de lo que la reclamante postula. Manifiesta en este sentido en sus alegaciones que los pagos fraccionados a cuenta del IS de los periodos 2008 a 2012 fueron ingresos indebidos en cuanto en la base del pago fraccionado se incluyeron rentas exentas por proceder del EP de PAÍS_1.

Pues bien, esta afirmación no es acertada toda vez que no existía ninguna de las variables determinantes de que pudiera afirmarse que concurría la condición de rentas exentas por proceder de un EP en PAÍS_1, siendo así que ni tan siquiera estaba definido la existencia de un EP en PAÍS_1 ni su gravamen a través de un impuesto equivalente en dicho país.

Observese que la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente estaba prevista en el artículo 22 del TRLIS, que como requisito establecía, junto a la procedencia de la renta de la realización de actividades empresariales en el extranjero, la de que el establecimiento permanente hubiera sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. Además dicho precepto delimitaba cuándo se consideraba que una entidad operaba mediante un EP, si bien reconocía que si el EP estaba situado en un país con el que España tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, se estaría a lo que de él resultase.

Pues bien, la presencia de un EP en PAÍS_1 y el sometimiento del mismo a un gravamen tal no apareció hasta que la Administración tributaria PAÍS_1 llevó a cabo una regularización de los ejercicios 2007 a 2012, a la que el contribuyente dio su conformidad y pagó; fue esta regularización la que motivó que la entidad instara la tramitación de un PA; e iniciado este, ante la actitud de la autoridad competente PAÍS_1, que manifestó que las actas con acuerdo que el contribuyente había firmado y pagado resultaban inmodificables e irrecurribles conforme a su normativa, el PA quedaba definitivamente obstruido. Así, manifestó dicha autoridad competente PAÍS_1 que daba por terminado el PA sin perjuicio del posible ajuste correlativo que unilateralmente pudiera acordar la autoridad competente española.

Por ello tampoco puede considerarse acertado el argumento de la reclamante basado en no tratarse de un acuerdo entre estados. Lo cierto es que el Acuerdo alcanzado aun cuando lo fuera unilateralmente por la autoridad española, lo fue en el marco de un PA, en el que conforme a los estándares de la OCDE internacionalmente aceptados, cada autoridad implicada en el amistoso se compromete a desarrollar por su parte los mejores esfuerzos para eliminar o paliar en lo posible la doble imposición. Y eso fue lo que la autoridad competente española llevó a cabo. El contribuyente era consciente de ello toda vez que, como se expone en el Acuerdo de la DCGC de 18 de

noviembre de 2019, de resolución de rectificación de autoliquidación del IS 2013, el mismo dirigió en febrero y octubre de 2017 escritos a la Subdirección General de Fiscalidad Internacional de la Dirección General de Tributos, solicitando que se suprimiese la doble imposición internacional y subsidiariamente que se constituyese la comisión consultiva a que se refiere el artículo 7 del Convenio de Arbitraje. Tras toda la tramitación ya descrita, el PA amistoso concluyó con el Acuerdo comunicado a la entidad el 7 de marzo de 2019, solicitando su aceptación; aceptación que fue manifestada por escrito de la entidad de 12 de marzo de 2019.

Ante lo expuesto no cabe sino concluir que no concurre ninguna circunstancia que propicie un cambio de criterio por parte de este TEAC en lo que a devoluciones derivadas de la ejecución de un PA se refiere, sin que por parte del Alto Tribunal haya recaído jurisprudencia específicamente referida a este singular ámbito de las ejecuciones de procedimientos amistosos.

Se desestima pues el motivo de impugnación y se confirma la Resolución de ejecución del PA...-13 por el IS ejercicios 2007 a 2012, que asimismo resolvía las solicitudes de rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2008 a 2012.

Octavo.

En cuanto al ejercicio 2013, la DCGC emitió el 18 de noviembre de 2019, notificado el 19 de noviembre, un acuerdo independiente por el IS 2013, por no estar este ejercicio contemplado dentro del Acuerdo de Ejecución del Procedimiento Amistoso, que fue objeto de REA (RG 183/2020).

En el mismo se reconocían las deducciones generadas en ejercicios anteriores pendientes de aplicar por importe de 699.809,85 y aplicándolas en el ejercicio 2013, tal y como solicitaba el contribuyente. Se explica así en el Acuerdo que el contribuyente reformula su petición inicial para adaptarla al acuerdo unilateral de finalización del procedimiento amistoso PA...-13 al que prestó su conformidad, solicitando el reconocimiento de unas deducciones generadas en ejercicios anteriores pendientes de aplicar por importe de 699.809,85 euros y solicitando su aplicación en el mismo ejercicio 2013. Asimismo, dichas deducciones se reconocen en la ejecución del acuerdo alcanzado en el procedimiento amistoso con número de referencia ...

El motivo de controversia manifestado por la reclamante en esta REA es, al igual que en las otras respecto a las cuales pidió acumulación, el que la Administración deniega el devengo de intereses de demora a abonar a la recurrente.

En escrito de alegaciones vierte sustancialmente la misma argumental manifestada respecto del acuerdo de ejecución del PA, por lo que nos remitimos a lo expuesto en los anteriores fundamentos de derecho y a la misma conclusión de desestimación del motivo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas