



Roj: **SAN 2966/2022 - ECLI:ES:AN:2022:2966**

Id Cendoj: **28079230022022100464**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/06/2022**

Nº de Recurso: **833/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000833 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09382/2018

Demandante: BMW IBERICA SA

Procurador: D. RAMÓN RODRÍGUEZ NOGUEIRA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a uno de junio de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 833/2018, seguido a instancia de BMW IBERICA SA, que comparece representada por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018 (RG 1427/2017); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en indeterminada

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 26 de diciembre de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo.



SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 16 de abril de 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 13 de junio de 2019.

TERCERO.- Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 4 y 10 de julio de 2019. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 18 de mayo de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018 (RG 1427/2017), que desestimó el recurso interpuesto contra el Acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 17 de febrero de 2017, en ejecución del Acuerdo alcanzado en Procedimiento Amistoso entre las Autoridades Fiscales de España y Alemania, relativa al IS ejercicios 2004 a 2007.

Los motivos de impugnación son:

- 1.-Vulneración del principio de irretroactividad -pp. 8 a 10-.
- 2.- Antijuridicidad por infracción de los arts 106.2 y 25.1, 26.1 y 30 de la LGT -pp. 16-.
- 3.- Contradicción entre el apartado 5 de la DA 1ª del RDLeg 5/2004, con el derecho de la Unión Europea -pp. 16 a 18-.
- 4.-Inconstitucionalidad del apartado 5 de la DA 1ª del RDLeg 5/2004, por infracción del art 14 de la CE -pp. 24-.

SEGUNDO.- Sobre el objeto del recurso.

1.- Comienza el acto de ejecución dictado en aplicación del acuerdo amistoso por describir en sus pp. 1 a 3 las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2004 a 2007. Las declaraciones dieron lugar a los correspondientes ingresos y "no consta la existencia de ninguna regularización practicada por la Administración Tributaria" respecto de las mismas.

2.- 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 (p. 11)-. Lo que no es objeto de discusión. La tramitación seguida se describe con detalle en las pp. 3 a 7 del acto recurrido.

3.- En las pp. 7 y ss. la Administración describe la normativa aplicable: El Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio.

Explica que en España la materia se rige por la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, modificada por la Ley 4/2008. Así como por el RD 1794/2008.

Nos interesa destacar que el apartado 5 de la citada Disposición adicional establece claramente que "durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora". De hecho, para que proceda la suspensión del ingreso de la deuda a instancias del interesado, sólo se exige garantizar "su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud" -apartado 6-.

Por otra parte, el art. 15.6 del RD 1794/2008, también dispone que: "En la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución, incluido, en su caso, el periodo que haya durado la suspensión, sin que se exijan intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso de conformidad con lo establecido en la disposición adicional primera, apartado 5 del texto refundido de la LIRNR".

4.- En la p. 10 y 11 del acto de ejecución se describen con detalle las cantidades que, en ejecución del acuerdo, deben devolverse a BMW IBERICA SA -no son objeto de debate-.

5.- En cuanto a los intereses en la p.11 se explica, como anticipamos, que el procedimiento amistoso se inició el 2 de febrero de 2010 y finalizó el 10 de octubre de 2006.

Explica el acuerdo que en aplicación de la doctrina del TEAC "dependiendo de si el ajuste practicado en el marco de un procedimiento amistoso se fundamenta en la normativa reguladora de las operaciones vinculadas -ajuste de precios de transferencia- o en aplicación del principio de equidad, o dependiendo de si la devolución generada como consecuencia del acuerdo de ejecución dictado en el seno de un procedimiento amistoso tiene su origen en un ingreso indebido o no, la conclusión sobre la exigibilidad de intereses de demora debe diferir".



En el caso de autos, " *la devolución derivada del mismo se fundamenta en la incorrecta aplicación de la norma en materia de operaciones vinculadas que dio lugar a un ajuste por precios de transferencia*".

Es importante destacar que aplicando dicha doctrina el acuerdo de ejecución reconoce que: " *En el acuerdo amistoso alcanzado entre las Administraciones Tributarias española y alemana, objeto del presente acto de instrucción, la devolución derivada del mismo se fundamenta en la incorrecta aplicación de la norma en materia de operaciones vinculadas que dio lugar a un ajuste por precios de transferencia, por lo que, siguiendo la doctrina del TEAC, procede analizar si nos encontramos ante la devolución de ingresos indebidos o de unas cantidades resultantes de la mecánica liquidadora del Impuesto*". Concluyendo acto seguido que " *la devolución del exceso tiene la consideración de ingreso indebido*". No es, por lo expuesto, objeto de discusión que estamos ante un ingreso indebido.

6.- La Administración -puede verse el detalle en la p. 14-, calcula los intereses debidos desde el ingreso hasta el 1 de febrero de 2010, fecha de inicio del procedimiento amistoso. Entiende que no proceden intereses desde el 1 de febrero de 2010 al 10 de octubre de 2016, fecha de terminación del proceso amistoso. Y vuelve a reconocer intereses desde el 11 de octubre de 2016 al 21 de febrero de 2017, si bien matizando que esta última fecha es orientativa.

Se entiende así claramente la pretensión de la recurrente. No discute la devolución del ingreso indebido de 117.683.147,21 €; ni los intereses reconocidos por cuantía de 21.401.556,11 €. 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.

TERCERO.- **Vulneración del principio de irretroactividad.**

A.- En la redacción inicial la Disposición adicional primera de la LIRNR no contenía especialidad alguna en relación con el no abono de los intereses durante la tramitación del procedimiento. Sin embargo, el apartado 6 establecía que para obtener la suspensión de la deuda debía garantizarse " *su importe, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión*".

Es la Ley 4/2008, la que introduce un cambio normativo al disponer en su apartado 5 que " *durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora*", y, en consonancia con lo anterior establece ahora que " *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*".

En la nueva redacción introducida por el RD-Ley 3/2020 -no aplicable al caso-, se suprime el apartado 5, mientras que el apartado 6 continúa estableciendo que " *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 la exposición de motivos se dice claramente que " *se modifica la regulación de los procedimientos amistosos para establecer que durante su tramitación no se devengarán intereses de demora*", siendo clara la voluntad de la norma. Quizás por ello, lo que sostiene es que dicha norma se la aplica retroactivamente y que, en caso de no ser así, la misma es contraria a la normativa UE o a la Constitución española.

B.- Entrando en el tema la aplicación retroactiva -se invoca el art 9.3 CE-, la recurrente reconoce en la p. 8 que la nueva Disposición entró en vigor el 26 de diciembre de 2008 y que, por lo tanto, cuando se inició el procedimiento amistoso le era de aplicación -recordemos que se inició en febrero de 2010-, pero sostiene que como los ingresos indebidos se corresponden a los ejercicios 2004 a 2007, le debe ser aplicada la normativa anterior a la reforma.

En opinión de la Sala su argumentación no puede acogerse. En efecto, nadie discute la naturaleza de indebidos de los ingresos, precisamente por ello se reconocen intereses desde la fecha del ingreso indebido y desde la fecha de fin del procedimiento amistoso hasta el pago. El problema, como bien sabe la recurrente, es que hay una norma que impide el abono de intereses durante la tramitación del procedimiento amistoso.

Esta norma, es claramente de aplicación al caso. En efecto, la Disposición Final Quinta, que establece la entrada en vigor de la Ley 4/2008, es muy clara al indicar que la misma entraría en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE -lo que ocurrió el día 25 de diciembre de 2008-, sin establecerse ninguna excepción en relación con el art. 2 que el relativo al IRNR. Por lo tanto, desde dicha fecha la nueva redacción era aplicable.

En materia de procedimientos y procesos, el principio general, salvo que el legislador ponderando los intereses concurrentes decida otra cosa, es que los existentes en tramitación se regirán por la norma vigente en el momento de su iniciación y los iniciados con posterioridad se regirán por la nueva norma -vgr. Disposición Transitoria Segunda de la LEC; Disposición Transitoria Primera de la LEC; o, sin ánimo exhaustivo, la Disposición



Transitoria Tercera de la LGT. Repárese en que la no generación de intereses durante la sustanciación del procedimiento amistoso es una regla especial, por lo tanto, una excepción a la general, que debe ser aplicada de forma preferente y cuya aplicación se anuda a la iniciación del procedimiento. El no devengo de intereses durante la sustanciación del proceso es una cuestión vinculada al procedimiento.

No hay, por lo tanto, lesión del art 9.3 de la Constitución. Al margen de que no estamos ante uno de los supuestos de prohibición explícita de la retroactividad descrita en dicho artículo; lo cierto es que tampoco estaríamos ante un proceso de los denominados límites implícitos -seguridad jurídica-, pues se aplica la nueva norma a un proceso que se inicia y nace cuando la norma nueva ya se encuentra en vigor. La teoría de los denominados grados de retroactividad -máximo, medio y mínimo- tiene sentido cuando la aplicación de la nueva norma se proyecta sobre situación jurídicas anteriores, generando nuevos efectos, pero no es el caso, pues la aplicación del nuevo proceso se inicia, como hemos dicho, vigente la norma.

En este sentido, nos parece que tiene razón el TEAC cuando afirma que " *la nueva disposición se refiere a la fase de tramitación del procedimiento amistoso y, en este caso,al tiempo de tramitarse el procedimiento.....y [cuando] se concluye*" estaba vigente.

El motivo se desestima.

CUARTO.- **Sobre la vulneración de la normativa UE.**

A.- Entiende la Sala que resulta más correcto analizar la posible infracción de la norma con el Derecho de la UE. Procediendo a analizar, lo que luego haremos, la constitucionalidad de la norma conforme a nuestro Derecho interno.

B.- Como bien sabe 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 los 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.

Es claro y así se por la OCDE que " *un contribuyente puede sufrir un efecto económico equivalente a la doble imposición, incluso cuando la doble imposición que lo genera se haya eliminado a través de un PROCAMIS, cuando el tratamiento de los intereses devengados por razón de la deuda tributaria o de las devoluciones obtenidas recibe un tratamiento muy dispar entre ambos países. Por ejemplo, esta situación es común cuando un país aplica intereses por falta de ingreso (o exige el pago del impuesto al contribuyente antes de que se haya resuelto la controversia) y el otro país no paga intereses en relación con el impuesto reembolsado al contribuyente tras la resolución del caso y el resultado es una carga económica importante*" -4.5.2 del Manual-

Ahora bien, en el punto 4.5 del Manual OCDE se dice que: " *Cada país tiene sus propios criterios sobre si los intereses y las sanciones derivados de un ajuste de renta están recogidos o no en el ámbito de los convenios. En opinión de algunos países, el ámbito de ciertos convenios no los comprende. Siendo así, las autoridades competentes no pueden renunciar o proceder al cobro de intereses o sanciones resultantes de ajustes que sean objeto de una solicitud de asistencia que se les haya presentado*".

Añadiendo que: " *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*". Y que " *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*".

Y continúa, lo que nos parece muy importante: " *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 aquellos países en los que el convenio no es aplicable a los intereses, algunas administraciones tributarias han adoptado el criterio de eliminar la doble imposición a ellos referida a través de procedimientos internos, dependiendo de factores tales como la existencia de demoras indebidas, situación de*



penuria o la colaboración prestada por el contribuyente. No obstante, estos países suelen adoptar el criterio de que esta desgravación no es extensible a los intereses devengados fuera de los plazos del PROCAMIS, dado que son de la opinión de que el PROCAMIS no es un vehículo adecuado para intentar armonizar políticas nacionales divergentes en esta materia".

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.

Concluyendo por recomendar la siguiente práctica -nº 20- "*Lo idóneo es que las autoridades competentes consideren la adopción de criterios flexibles que permitan minorar toda carga indebida impuesta al contribuyente en concepto de intereses, resultante de las divergencias de criterio de los países respecto del tratamiento de su pago en relación con los casos remitidos a resolución mediante PROCAMIS. Aunque no es realista esperar la total armonización de su tratamiento a través de la red de convenios, las autoridades competentes pueden elaborar, junto con sus homólogos, unas pautas generales referidas a situaciones conocidas y especialmente negativas de aplicación excesiva de intereses provocadas por cuestiones de política interna".*

Por lo demás, al apartado 8 del Código (2009/ C 322/01), relativo a la "*Recaudación tributaria y cobro de intereses durante los procedimientos transfronterizos de resolución de litigios*", se está refiriendo a la recomendación a los Estados miembros para que "*pueden obtener respecto del importe objeto de litigio la suspensión del ingreso durante dicho procedimiento, en las mismas condiciones que las empresas que presentan reclamaciones o recursos domésticos, aunque dichas medidas puedan suponer modificaciones legislativas en algunos*". Lo que se hace en nuestra legislación. Dicha recomendación no se refiere el objeto que estamos debatiendo.

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 cohesionar 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.

QUINTO.- 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.

SEXTO.- Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de BMW IBERICA SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018 (RG 1427/2017), la cual confirmamos por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.