

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086651

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 15 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6528/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Políticas y principios del Derecho comunitario. Principio de no discriminación. Libre circulación de capitales. Convenio con Luxemburgo. Exención del reparto de dividendos matriz-filial. Carga de la prueba. En el presente caso, la Administración consideró que no era de aplicación la exención por reparto de dividendos matriz-filial, pues la casa matriz carecía de una verdadera actividad económica, no existían motivos económicos válidos y el propietario último del grupo era un fondo canadiense. La sentencia recurrida consideró que yerra la Administración tributaria, que al establecer de facto una presunción de finalidad exclusivamente fiscal por el mero hecho de que la matriz es un fondo de pensiones canadiense está vulnerando las jurisprudencias del TJUE, [Vid., STJUE de 7 de septiembre de 2017, Asunto n.º C-6/16 (NFJ067536)] al invertir la carga de la prueba frente a las alegaciones de la actora que invoca la existencia de móviles económicos, al considerar que «realiza una gestión y dirección coordinada y agrupada de sus participaciones en sociedades operativas localizadas en Europa, eligiendo Luxemburgo por su situación geográfica privilegiada en el centro de Europa», pues, como indica el TJUE, es la Administración tributaria la que debe justificar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso, siéndole exigible a esta última una mayor prueba, a través de los distintos medios de información previstos en el Convenio con Luxemburgo y Canadá, realizando los oportunos requerimientos para obtener la información precisa que justifique la inexistencia de un interés económico válido. La cuestión que presenta interés casacional consiste en interpretar la cláusula antiabuso del art. 14.1 h) TR Ley IRNR a la luz de la doctrina del TS y del TJUE sobre la carga de la prueba del abuso. [Vid., SAN de 21 de mayo de 2021, recurso n.º 1000/2017 (NFJ083660) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2005 (TR Ley IRNR), arts. 14 y 25.

PONENTE:

Doña María Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Doña MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Doña ANGELES HUET DE SANDE

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 15/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6528/2021

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6528/2021

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.ª María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.ª Ángeles Huet De Sande

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de junio de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó el recurso n.º 1000/2017, interpuesto por Global Noray, S.L., contra el acuerdo de 5 de julio de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], en materia del impuesto sobre la renta de no residentes ["IRNR"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes disposiciones que forman parte del Derecho estatal: el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 12 de marzo) ["TRLIRNR"], en su redacción aplicable *ratione temporis*.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, pues la Sala a quo entiende que no resulta de aplicación la excepción a la exención de los

beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices radicadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, al haberse acreditado que la constitución de la matriz obedece a motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente de tal exención.

Señala así que "[...] la Audiencia Nacional lo que hace es considerar, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, que la norma española y la forma en que la Administración tributaria la interpreta son contrarias al ordenamiento comunitario", afirmando que no puede compartirse que "[...] la norma española o la interpretación que realiza la Inspección sobre la misma impliquen una inversión de la carga de la prueba semejante a la del derecho alemán pues en definitiva, sólo permite denegar la exención en supuestos en que [...] no se aprecian indicios de [la] constitución [de la perceptora de los dividendos] por motivos económicos válidos, cuestión respecto de la que, conforme a los principios de normalidad y facilidad probatoria, no se le puede exigir a la Administración Tributaria una prueba absoluta de su inexistencia". Y añade que "[...] la doctrina de la Sentencia de esa Sala neutraliza en la práctica lo dispuesto en el 14.1.h) del TRLIRNR, pues obliga a la Inspección a probar un hecho negativo (la inexistencia de motivos económicos válidos) en relación con una entidad no residente, considerando suficientes los motivos genéricos alegados por la entidad para su constitución en Luxemburgo (situación geográfica y razones administrativas) que precisamente por tal carácter son aplicables absolutamente a cualquier sociedad que pudiera constituirse en los Estados que con frecuencia acogen este tipo de estructura".

Así mismo, mantiene que respecto a la doctrina del acto "aclarado", no hay identidad, ni siquiera semejanza, entre la norma alemana que fue declarada contraria al Derecho de la Unión Europea en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de diciembre de 2017 [asuntos acumulados C-504/16 y C-613/16; Deister Holding AG als Gesamtrechtsnachfolger der Firma Traxx Investments N.V. y Juhler Holding A/S contra Bundeszentralamt für Steuern (EU:C:2017:1009)] y la norma española entonces vigente, habida cuenta que:

"[...] la cláusula específica anti-abuso contenida en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR contiene tres excepciones, y cualquiera de ellas justificaría por sí sola la inexistencia de abuso, estableciendo en los tres supuestos, caso exactamente opuesto a la norma alemana en la que se tienen que dar las tres excepciones para que, en el caso de interposición de una sociedad no residente, pero residente en otro Estado de la UE, no se aplique la exención prevista en la Directiva. Además, cada supuesto de la norma alemana es una presunción iuris et de iure, en la que el contribuyente no puede alegar o probar nada. Por lo tanto, que la norma alemana sea contraria a la Directiva no implica que lo sea la española, y mucho menos que el tema lo haya aclarado el TJUE".

De igual forma, considera que la sentencia de la Audiencia Nacional infringe la sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019 [asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16; Skatteministeriet contra T Danmark e Y Denmark Aps (EU:C:2019:135)], al haber sido aplicada por la sala a quo omitiendo la referencia a su apartado 111, con arreglo al cual si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros, no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho. Así, entiende que el "[...] artículo 14.1.h) no será contrario a la Directiva, si la inspección puede probar o el propio contribuyente reconoce que el beneficiario efectivo de los dividendos reside en un tercer país. En este caso, la norma española estaba reconociendo un derecho del contribuyente, para probar, aun así, que la decisión de realizar una inversión originariamente procedente de un Estado, se puede canalizar a través de otro Estado de la UE, probando que esa decisión obedece a motivos económicos válidos".

Y añade que, a nivel de aplicación al caso concreto, según la Inspección la actora se situaba en una función de canalización de los flujos equivalente a la de una "conduit Company" e implicaría su no consideración como un beneficiario efectivo; lo que conllevaría la imposibilidad de aplicar el tipo bonificado del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Luxemburgo. La Administración recurrente aduce que "[l]as autoridades luxemburguesas certifican, a petición del contribuyente que [...] es beneficiario efectivo, pero lo hacen a los efectos del [citado] Convenio [...], aunque no se tribute por parte del grupo empresarial ni en España, ni en Luxemburgo. De hecho, no se tributa en ninguna parte, porque el beneficiario final es [...] una sociedad 100% pública [canadiense que] no paga impuesto alguno sobre los beneficios [en Canadá]".

Por lo que sostiene que de los documentos incorporados al expediente se puede observar que estamos en presencia de "[...] una sola inversión en España, realizada a través de dos compañías canalizadoras, y el dinero finalmente termina, de acuerdo con las cuentas y con las manifestaciones del contribuyente en Canadá. Esto de acuerdo con la citada Sentencia de la Gran Sala sería prueba suficiente de abuso, pero de acuerdo con esa misma doctrina, tampoco sería necesaria prueba alguna cuando el beneficiario efectivo reside fuera de la UE".

Y concluye aduciendo que, pese a lo declarado en la sentencia de instancia, no se hubiese podido acceder a más información realizando requerimientos a través de los instrumentos de cooperación de los Convenios para evitar la doble imposición. Respecto de Canadá, ya que no existen pagos ni inversiones entre España y Canadá en este caso. Y en cuanto a Luxemburgo, dado que, en las fechas de la inspección, seguía allí vigente, constitucionalmente, el secreto bancario, con lo que no se podía haber seguido el rastro del dinero.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

1. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de septiembre de 2021, habiendo comparecido la Administración General del Estado, como parte recurrente, y Global Noray, S.L., como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. Global Noray, S.L., al tiempo de su personación como parte recurrida, por escrito de 3 de noviembre de 2021, se opuso a la admisión del recurso de casación, alegando, en apretada síntesis, la ausencia del interés casacional alegado.

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

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

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

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; y que (iii) interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) Global Nory, S.L., repartió el 11 de febrero de 2010 un dividendo de 7.000.000 de euros a su matriz residente en Luxemburgo, sin practicar retención a cuenta del IRNR, al considerar que dicho dividendo se encontraba exento conforme al artículo 14.1.h) TRLIRNR.

2º) El 12 de marzo de 2013 se comunica a Global Nory, S.L., el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general, referidas, entre otros conceptos, al IRNR, ejercicios 2009 y 2010.

3º) La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] dictó el 7 de marzo de 2014 la correspondiente liquidación, mediante la que se confirma la propuesta de regularización contenida en el acta A02, nº de referencia 72068824, de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 838.753,43 euros, de los que 700.000 euros correspondían a cuota y 138.753,43 euros a intereses de demora. Del acta, informe y acuerdo de liquidación derivaba la regularización por los siguientes hechos:

-El único activo relevante de Global Noray SL es un 5% de la sociedad cotizada Corporación Logística de Hidrocarburos ["CLH"]. Esta participación se adquirió por un importe de 176.500.000 euros. Los ingresos de Global Noray, S.L., consisten fundamentalmente en los dividendos percibidos de CLH.

-Global Noray, S.L., es propiedad al 100% de PSP Eur SARL, sociedad que es propiedad, a su vez, de PSP Lux SARL. Esta última sociedad es propiedad al 100% de PSP IB. Las siglas PSP corresponden a "Public Sector Investment Pension". PSP IB corresponde a "Public Sector Pension Investment Board", que es una corporación canadiense de Derecho Público ("Canadian Crown Corporation") que tiene como finalidad la gestión de los fondos públicos de pensiones de diversos colectivos de funcionarios, militares y policías de Canadá. PSP Eur SARL ha aportado certificado de residencia en Luxemburgo.

-La AEAT, considerando que no era de aplicación la exención comprendida en el artículo 14.1.h) TRLIRNR, al carecer dichas entidades de una verdadera actividad económica, así como por considerar que no existen motivos económicos, sino fiscales, en la constitución de las distintas sociedades europeas dependientes de la matriz canadiense, pues el propietario último del grupo es un fondo canadiense, elimina la exención en el acuerdo de liquidación. Así, entiende que el socio único de Global Noray no realiza una actividad empresarial, en el sentido de organización por cuenta propia de medios humanos y materiales, o solo de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios. En opinión de la Inspección, PSP Eur SARL tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial sin la adecuada organización de medios materiales y personales ni ha probado que se ha constituido por motivos económicos válidos, y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en dicha letra h). Dado que la sociedad filial no tiene actividad económica de ningún tipo, limitándose a cobrar un dividendo de CLH, no existe una adecuada organización de medios humanos y materiales para dirigir una participada que no realiza una actividad económica.

4º) Frente al acuerdo de liquidación, la contribuyente planteó reclamación económico-administrativa nº 1000/2017 ante el TEAC, siendo desestimada por acuerdo de 5 de julio de 2017. El TEAC declara que comparte con la Inspección el criterio de que lo realmente relevante es si la función económica realizada por las entidades luxemburguesas se adecúa a las finalidades de la citada Directiva 90/435, de la que trae causa el artículo 14.1.h) TRLIRNR, y cuyo objeto es evitar que el tratamiento no armonizado de las relaciones matriz-filial perturbe el buen funcionamiento del mercado común y el principio de libre competencia.

5º) Contra dicho acuerdo, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el nº 1000/2017 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho quinto:

"[...] la prueba de la existencia de interés económico recogida en el art.14.1.h contiene una inversión de la carga de la prueba semejante a la que contenía el Derecho Alemán analizada en la Sentencia del TJUE de 7.12.2017. Sin embargo, la Administración demandada ha pretendido desarrollar una actividad probatoria, mínima y válida para los dos supuestos anteriores pero no para éste, pese a que el TEAC haya pretendido complementar esta motivación, como se deduce del folio 22 de la resolución impugnada, aunque parezca más referirse a la matriz luxemburguesa, que a la última, la canadiense.

Aquí, por tanto, la conclusión ha de ser distinta. Respecto de los "motivos económicos válidos", la Agencia Tributaria presume que por estar detrás de todas las sociedades europeas un fondo de pensiones canadiense, "que por definición buscan la máxima rentabilidad financiera para los partícipes, dado un nivel de riesgo de las inversiones", se considera "que lo único que puede justificar una estructura europea es precisamente el ahorro de impuestos". "Dicho de otra forma, los motivos económicos se pueden identificar con la racionalidad empresarial, no fiscal, de las decisiones. En el caso de los fondos de pensiones, la decisión racional es la minimización de los costes administrativos. Si se toma la decisión de triangular las inversiones, estableciendo una estructura en un país distinto del de la inversión final, lo único que puede justificar racionalmente la decisión, para un fondo de pensiones, es precisamente el ahorro de impuestos. Sin embargo, esta búsqueda del ahorro impositivo aunque puede ser lícita con carácter general, no se admite por la norma española para aplicar los beneficios del artículo 14.1.h)".

Aquí es donde yerra la Administración tributaria, que al establecer de facto una presunción de finalidad exclusivamente fiscal por el mero hecho de que la matriz es un fondo de pensiones canadiense está vulnerando las sentencias anteriormente mencionadas del TJUE, al invertir la carga de la prueba frente a las alegaciones de la actora que invoca la existencia de móviles económicos, al considerar que "realiza una gestión y dirección coordinada y agrupada de sus participaciones en sociedades operativas localizadas en Europa, eligiendo Luxemburgo por su situación geográfica privilegiada en el centro de Europa", pues, como indican dichas sentencias del TJUE, es la Administración tributaria la que debe justificar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso, siéndole exigible a esta última una mayor prueba, a través de los distintos medios de información previstos en el Convenio con Luxemburgo y Canadá, realizando los oportunos requerimientos para obtener la información precisa que justifique la inexistencia de un interés económico válido.

También conviene tener en cuenta que en la diligencia nº 5 de fecha 11.9.2013 consta que la autoridad luxemburguesa emitió certificado de que PSP Eur SARL era el beneficiario efectivo del reparto de dividendos, aunque no haya tributado ni en España ni en Luxemburgo.

Por tanto, conforme a dichas sentencias, que permiten la aplicación de la doctrina del "acto aclarado" (STJE de 27.3.1963, asunto Da Costa, 28,29 y 30/1962, y 19.11.1991, asunto Francovich y Bonifaci, C-6 y 9/1990, complementaria de la del acto claro, asunto Cilfit 6.10.1982, asunto 283/1981), excluyen la interposición de cuestión prejudicial alguna, pero por aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea (Sentencias de 15 de Julio de 1964, asunto 6/64, "Costa Enel, "Sentencia del TJE de 9 de marzo de 1978, asunto Simmenthal, 106/77; de 19 de Junio de 1990, asunto C/213-89,de 22 de junio de 2010, asunto Melki y Abdeli, C-188/10; y de 5 de octubre de 2010, asunto Elchinov, C- 173/09, por todas, STC 232/2015, de 5.11.2015, STS de 11.9.2009, recurso 9766/2003, de 17.9.2010, recurso 488/2007, de 25.10.2013, recurso 1374/2011), damos aplicación preferente al Derecho de la Unión Europea sobre el apartado indicado del art.14.1.h del RDL 5/2004, en lo que constituye objeto de este proceso, respetándose así la doctrina del Tribunal Constitucional recogida en las sentencias 37/2019 de 26 de marzo y 46/2019, de 8 de abril".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco jurídico.

1. A estos efectos, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 14 TRLIRNR, relativo a las rentas exentas, que, en su redacción aplicable *ratione temporis*, disponía que:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas:

[...] h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 20 por ciento. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial. Dicho porcentaje será el 15 por ciento a partir del 1 de enero de 2007 y el 10 por ciento a partir del 1 de enero de 2009.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h) ".

2. En la actualidad, dicho precepto tiene el siguiente contenido:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas:

[...] h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, la Ministra de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el Anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posean, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

Lo dispuesto en esta letra h) se aplicará igualmente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados integrantes, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades matrices tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

2.º Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

3.º Las sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo revistan alguna forma equivalente a las previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

4.º Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h)".

Cuarto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

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

Interpretar la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la carga de la prueba del abuso.

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

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia ya que la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

A este respecto, debemos añadir que el abogado del Estado ha planteado el recurso de casación RCA/6517/2021, en el que se suscitan idénticas cuestiones, siendo deliberado de manera conjunta con el que ahora nos ocupa.

2. De igual forma, es preciso indicar que la sentencia de instancia considera superada la doctrina de esta Sala, contenida en las sentencias de 21 de marzo de 2012 (casación 5228/2008, ES:TS:2012:1927) y 22 de marzo de 2012 (casación 1260/2009, ES:TS:2012:2265), fundamentando su decisión en la aplicación de diferentes sentencias del TJUE, con lo que igualmente estaría presente la circunstancia prevista en el artículo 88.2.f) LJCA.

En la primera de tales sentencias la Sección Segunda de esta Sala razona lo siguiente:

"Respecto a la tercera contraexcepción, la argumentación de la Sala también ha de considerarse lógica, al no existir en las actuaciones justificación de que el traslado a Países Bajos de la matriz respondiese a razones económicas válidas y distintas del disfrute de la exención, pues las circunstancias que señala la recurrente para justificar su decisión, la situación en el centro de Europa, y cerca de las más importantes plantas de fabricación de productos químicos aromáticos, existían con anterioridad a 1995.

Frente a todo lo anterior no cabe alegar la implantación empresarial de la sociedad matriz de segundo nivel, IFF Netherlands BV en la Unión Europea, y la distribución de dividendos a la misma por Aromatics Holdings Ltd, ya que la cuestión debatida es la tributación de los dividendos satisfechos por IFF Benicarló, S.A. a su matriz holandesa "Aromatics Holding Limited".

En todo caso, conviene tener presente que en ambas sentencias no se consideró necesario el planteamiento de cuestión prejudicial, por entender que la legislación española traspone correctamente la mencionada Directiva 90/435.

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

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

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 14 TRLIRNR.

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

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

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

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

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a

la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6528/2021, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 1000/2017.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Interpretar la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la carga de la prueba del abuso.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

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

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.