

## **Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Primera, Resolución de 8 Oct. 2019, Rec. 2188/2017**

**LA LEY 259628/2019**

### **Casuismo relevante**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Regularización de los ejercicios 2013 y 2014. Entidad luxemburguesa participada al 100% por una sociedad catari. Percepción de dividendos y primas de asistencia a juntas de una entidad participada aplicando el artículo 13.1.f).1º del TRLIRNR, por considerarse rentas obtenidas en territorio español. Inaplicación de la exención del artículo 14.1 h) del TRLIRNR. Remisión a la reciente doctrina TJUE sobre la aplicación de exenciones en supuestos en los que se obtienen a través de holdings o sociedades intermedias europeas, controladas por entidades que no tienen acceso a los beneficios de las Directivas. El principio general del Derecho de la UE de prohibición de prácticas abusivas no requiere de norma interna alguna para ser aplicado, cuando la misma existe y está alineada con dicho principio general antiabuso no cabe en modo alguno tacharla de trasposición incorrecta. Operación carente de realidad económica, organizada de manera artificiosa con el único objetivo de eludir el impuesto sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

*El TEAC desestima reclamación tramitada por procedimiento general contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid por el concepto IRNR períodos 2013 y 2014.*

**A Favor: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.  
En Contra: OBLIGADO TRIBUTARIO.**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 8 de octubre de 2019

Presidente: José Antonio Marco Sanjuán

Vocales:

José Moya Gálvez

Ana Isabel Sitjar de Togoeres Calvo

Daniel Murillo Ruiz

Joaquín Arroyo Burguillo

José Ignacio Ruiz Toledano

Mónica Dolores Marín López

Abogado del Estado-Secretario General: Gonzalo Fernández Rodríguez

PROCEDIMIENTO: 00-02188-2017

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X HOLDING LUXEMBOURG... S.A.R.L.**, - NIF...

REPRESENTANTE:... - NIF....

DOMICILIO: CALLE....

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 el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de MADRID, por el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, períodos 2013 y 2014, derivado del acta A02....

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El día 05/05/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 28/04/2017.

En fecha 03/11/2014 el obligado tributario, **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL**, presentó:

a) Modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin Establecimiento Permanente, por el que solicitó la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas en el ejercicio 2013 por el cobro de dividendos por importe de 165.279.022,76 euros, procedentes de su participación en la entidad **Z SA**, importe sobre el que esta última retuvo un 15% en virtud de lo establecido en el artículo 10.2.b) ii) del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, ascendiendo el importe retenido a 24.791.853,41 euros.

b) Modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin Establecimiento Permanente, por el que solicitó la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas en el ejercicio 2013 por el cobro de prima de asistencia a juntas por importe de 2.571.254,07 euros procedentes de su participación en la entidad **Z SA**, sobre la que esta última aplicó una retención un 15% en virtud de lo establecido en el artículo 10.2.b) ii) del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, ascendiendo el importe retenido a 385.688,11 euros.

En fecha 10/09/2015 el obligado tributario **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** presentó:

a) Modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin Establecimiento Permanente, por el que solicitó la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas en el ejercicio 2014 por el cobro de dividendos por importe de 162.576.009,46 euros procedentes de su participación en la entidad **Z SA**, sobre la que esta última retuvo un 15% en virtud de lo establecido en el artículo 10.2.b) ii) del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, ascendiendo el importe retenido 24.386.401,42 euros.

b) Modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin Establecimiento Permanente, por el que solicitó la devolución de la totalidad de las retenciones soportadas en el ejercicio 2014 por el cobro de prima de asistencia a juntas por importe de 2.889.557,37 euros procedentes de su participación en la entidad **Z S.A.**, sobre la que esta última retuvo un 21% en virtud de lo establecido en el artículo 25 del TRLIRNR, ascendiendo el importe retenido a 606.807,05 euros.

Sus solicitudes se basan en que entiende aplicable la exención regulada en el artículo 14.1 h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto

Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIRNR).

**SEGUNDO.-** En fecha 23/04/2016 fueron iniciadas actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de MADRID, por el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, períodos 2013 y 2014, derivado del acta A02..., acuerdo notificado el 28/03/2017, en el que resulta un deuda tributaria de 22.353.737,60 euros, de los que 19.825.577,18 corresponden a cuota y 2.528.160,42 a intereses de demora.

**X HOLDING LUXEMBOURG S.A.R.L.** se constituyó en Luxemburgo el 13 de agosto de 2009, conforme a las leyes de Luxemburgo, como sociedad de responsabilidad limitada. En las Cuentas Anuales presentadas por el obligado tributario consta que: "El objeto de la Sociedad es la adquisición de participaciones, en Luxemburgo o en el extranjero, en sociedades y empresas bajo cualquier forma, así como la gestión de dichas participaciones. En particular, (...)".

Su Socio Único es **X HOLDING S.** En las Cuentas Anuales presentadas por el obligado tributario (2009 a 2014) consta que: "La Sociedad está incluida en las cuentas consolidadas de **X INVESTMENT R** ("XIR"), que constituye el mayor grupo empresarial del que forma parte la Sociedad como empresa filial. El domicilio social de **XIR** se encuentra en y "La Sociedad está incluida en las cuentas consolidadas de **X HOLDING S** ("XH"), que constituye el menor grupo empresarial incluido en el grupo empresarial al que se refiere el párrafo anterior del que forma parte la Sociedad como empresa filial. El domicilio social de **XH** se encuentra en...".

La Inspección regularizó la totalidad del Impuesto sobre la Renta de No Residentes devengado en los ejercicios 2013 y 2014 por la percepción de dividendos y primas de asistencia a juntas de la entidad **Z SA.**

**TECERO.-** Contra el acuerdo dictado fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 28-04-2017, presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La Inspección regularizó la totalidad del Impuesto sobre la Renta de No Residentes devengado en los ejercicios 2013 y 2014 por la percepción de dividendos y primas de asistencia a juntas de la entidad **Z SA**, aplicando el artículo 13.1.f).1º del TRLIRNR, que considera entre las rentas obtenidas en territorio español:

"f) *Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:*

*1º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."*

El Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal de 03/06/1986, (publicado en el BOE de 04/08/1987, con fecha de entrada en vigor

19/05/1987) en su artículo 10, relativo a los Dividendos, permite al Estado de residencia del pagador someter a tributación estas rentas:

*"1. Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.*

*2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*

*a) Con respecto a los dividendos pagados por una Sociedad residente en Luxemburgo a un residente de España:*

*i) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las Sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la Sociedad que paga los dividendos, siempre que la Sociedad beneficiaría haya poseído dicho capital durante un período mínimo de un año anterior a la fecha de distribución de los dividendos.*

*ii) 15 por 100 del importe de los dividendos en todos los demás casos.*

*b) Con respecto a los dividendos pagados por una Sociedad residente en España a un residente de Luxemburgo:*

*i) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las Sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la Sociedad que paga los dividendos, siempre que la sociedad beneficiaría haya poseído dicho capital durante un período mínimo de un año anterior a la fecha de distribución de los dividendos.*

*ii) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.*

*Las Autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites.*

*Este párrafo no afecta a la imposición de la Sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.*

*3. El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la Sociedad que las distribuya.*

*4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la Sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo 1 o del artículo 14, según proceda.*

*5. Cuando una Sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la Sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la Sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado".*

No obstante, contempla nuestra normativa una exención cuya aplicación es objeto de controversia en el presente caso.

El artículo 14.1. h) del TRLIRNR (redacción dada por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 -BOE de 30 de Junio- desde la entrada en vigor de esta Ley y con vigencia indefinida) establece que 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 concurren los siguientes requisitos:*

*1º 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.*

*2º 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 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. En este último caso, la cuota tributaría ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.*

*También tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que habiendo tenido el mencionado porcentaje de participación pero, sin haberse transmitido la participación, este porcentaje tenido se haya reducido hasta un mínimo del 3 por ciento como consecuencia de que la sociedad filial haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores. Esta consideración se mantendrá dentro del plazo de tres años desde la realización de la operación en tanto que en el ejercicio correspondiente a la distribución de los dividendos no se transmita totalmente la participación o ésta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del 3 por ciento.*

*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 Hacienda y Administraciones Públicas 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, o el 3 por ciento en el caso de una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores, 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 aquélla 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).*

*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 concurren los siguientes requisitos:*

*1º Los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades filiales hayan suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.*

*2º 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 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.*

*3º 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 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.*

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

La inspección considera que no resulta aplicable la exención contenida en el artículo 14.1 h) del TRLIRNR, por lo que los dividendos y la prima de asistencia a Junta procedentes de **Z SA** constituyen rentas obtenidas en territorio español sujetas y no exentas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en virtud del artículo 13.1.f). 1º del TRLIRNR). En principio, sería de aplicación el Convenio existente entre España y Luxemburgo.

Por otra parte entiende que, tanto el apartado 2 de los Comentarios al Artículo 10 (relativo a la imposición de los dividendos), como el apartado 9.5 de los Comentarios al Artículo 1 (relativo al ámbito subjetivo del Convenio), ambos del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, versión Julio 2010, determinan la no aplicabilidad del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal de 03/06/1986. Por ello, y al no existir Convenio de doble imposición firmado por España con Qatar en vigor ni Acuerdo de intercambio de información tributaria firmado por España con Qatar en vigor, la normativa a aplicar sería el TRLIRNR. En fecha 10/09/2015, España y el Estado de Qatar firmaron un Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, que ha incluido un artículo que permitirá un amplio intercambio de información de trascendencia tributaria, Convenio que en la fecha de las actuaciones inspectoras no había entrado en vigor. Ello lleva a la inspección a aplicar los artículos correspondientes del TRLIRNR. El artículo 24.1. del TRLIRNR establece la forma de determinar la base imponible del impuesto:

*1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del Texto Refundido de la Ley del Impuesto*

sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho Texto Refundido, ni las reducciones.

El artículo 25.1. del TRLIRNR dispone:

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

(...)

f) El 19 por 100 cuando se trate de:

1º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.

Por otra parte, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, el tipo de gravamen del 19 por ciento a que se refiere el artículo 25.1.f) del TRIRNR se elevó al 21 por 100. Dicho tipo de gravamen se aplica sobre la Base Imponible, tal y como se define en el artículo 24 del TRIRNR.

**TERCERO.-** Comenzando con el tratamiento fiscal de los dividendos cobrados por **XH Lux**, defiende la reclamante en primer lugar el efecto directo del Derecho de la Unión. Los órganos jurisdiccionales y administrativos están obligados a aplicar directamente el Derecho de la Unión y la interpretación del Derecho de la Unión efectuada por el TJUE por encima de cualquier norma de rango nacional. En este sentido, aunque las Directivas precisan su trasposición en los Estados miembros para desplegar sus efectos, conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas contra el Estado miembro, bien cuando este no haya transpuesto la Directiva en el Derecho nacional dentro de los plazos señalados, bien cuando lo haya hecho de manera incorrecta. Así, una directiva puede ser eficaz al margen de la norma o acto de trasposición, teniendo por tanto efecto directo sobre los ciudadanos, que no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva. La Ley del IRNR contiene una "Cláusula Anti-abuso" que supone una transposición incorrecta de la Directiva Matriz-Filial, estando **XH Lux** legitimado para invocar la aplicación directa de la Directiva Matriz-Filial, la cual no contiene ninguna discriminación en función de la residencia de las personas que ostentan los derechos de voto de la matriz. Entiende que procede la inaplicación de la Cláusula Anti-Abuso al resultar contraria a la Directiva Matriz-Filial, de forma que **XH Lux**, al cumplir todos los requisitos exigidos, tiene derecho, sin más, a beneficiarse de la Exención Matriz-Filial y, por lo tanto, a obtener la devolución solicitada.

Fundamenta la reclamante su argumentación en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) declaró en sentencia de 7/09/2017, en el asunto C-6/16, Egiom SAS, que la Cláusula Anti-abuso Francesa no es compatible con la Directiva Matriz-Filial, cláusula que señala: "Lo preceptuado en el apartado 1 (exención matriz-filial) no será de aplicación cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a lo preceptuado en el apartado 1".

La Sentencia del TJUE alegada, señala que "procede declarar que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe Interpretarse en el sentido de que se opone a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva -es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas

*matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención"*

En relación con esta cuestión es preciso destacar la reciente emanación por el TJUE de dos sentencias de 26-02-2019, que contienen pronunciamientos relevantes para abordarla.

En ellas ha de distinguirse: En los dos asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16 (caso T Danmark) se suscita la interpretación de la Directiva 90/435/CEE, Matriz-Filial (en adelante, DMF) y en los cuatro asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C- 299/16 (caso N Luxembourg), la de la Directiva 2003/49/CEE, de Intereses y Cánones (en adelante. DIC). Todos ellos tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial (en adelante, CP)

En los seis casos se cuestiona la aplicación de exenciones bien por pago de dividendos en los dos primeros, bien por intereses en los cuatro últimos, en supuestos en los que se obtienen a través de holdings o sociedades intermedias europeas, controladas por entidades que no tienen acceso a los beneficios de las Directivas.

El caso que se resuelve en la presente resolución es el contemplado en los dos asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, concerniente a dividendos.

La declaración formal final de la sentencia reza así (en todas las citas, el subrayado es nuestro):

*"En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:*

- 1) Se acumulan los asuntos C-116/16 y C-117/16 a efectos de la presente sentencia.*
- 2) El principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los tribunales nacionales, cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar a un contribuyente el beneficio de la exención de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial a su sociedad matriz establecida 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 diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, aunque no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación.*
- 3) La prueba de una práctica abusiva precisa, de un lado, un conjunto de circunstancias objetivas del que resulte que, pese al cumplimiento formal de los requisitos establecidos por la normativa de la Unión, no se ha conseguido el objetivo perseguido por esta y, de otro, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener una ventaja derivada de la normativa de la Unión mediante la producción artificial de las condiciones que se requieren para su obtención. La concurrencia de cierto número de indicios puede acreditar la existencia de un abuso de Derecho, siempre que estos sean objetivos y concordantes. Tales indicios pueden consistir, en particular, en la existencia de sociedades instrumentales carentes de justificación económica, así como en el carácter puramente formal de la estructura del grupo de sociedades, de las operaciones financieras y de los préstamos.*
- 4) A efectos de la negativa a reconocer a una sociedad como beneficiario efectivo de unos dividendos, o de la prueba de la existencia de un abuso de Derecho, una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que considera beneficiarios efectivos de esos dividendos.*
- 5) En una situación en la cual el régimen de exención de retención en la fuente sobre los dividendos satisfechos por una sociedad residente de un Estado miembro a una sociedad residente de otro Estado miembro, establecido en la Directiva 90/435, en su versión modificada por la Directiva 2003/123, no es aplicable por haberse constatado la existencia de un fraude fiscal o de un abuso, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de esa Directiva, no es lícito invocar la aplicación de las libertades reconocidas por el Tratado FUE para cuestionar la normativa del primer Estado miembro que regula la tributación*

de dichos dividendos."

El propio TJUE sintetiza las temáticas sobre las que se pronuncia con ocasión de las cuestiones prejudiciales planteadas y que, como veremos, se reputan trascendentales para resolver el caso que se nos plantea:

*67 Las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional nacional plantean tres temáticas. La primera se refiere a la existencia de una base jurídica que permita a un Estado miembro denegar, con motivo de la comisión de un abuso de Derecho, el beneficio de la exención establecida en el artículo 5 de la Directiva 90/435 a una sociedad que ha satisfecho dividendos a una sociedad de otro Estado miembro. Partiendo del supuesto de que exista tal base jurídica, la segunda temática abordada por las cuestiones prejudiciales se refiere a los elementos constitutivos de un eventual abuso., de Derecho, y a las maneras de probar, tal abuso. Finalmente, la tercera temática que plantean las cuestiones, igualmente en la hipótesis de que un Estado tenga la posibilidad de denegar a tal sociedad las ventajas de la Directiva 90/435, versa sobre la interpretación de las disposiciones del Tratado fue relativas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, con el fin de permitir al órgano jurisdiccional remitente verificar si la legislación danesa viola las mencionadas libertades.*

En el siguiente epígrafe enuncia estas CP, de lo que inmediatamente se aprecia la relevancia para el caso que aquí se dilucida:

*67 Las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional nacional plantean tres temáticas. La primera se refiere a la existencia de una base jurídica que permita a un Estado miembro denegar, con motivo de la comisión de un abuso de Derecho, el beneficio de la exención establecida en el artículo 5 de la Directiva 90/435 a una sociedad que ha satisfecho dividendos a una sociedad de otro Estado miembro. Partiendo del supuesto de que exista tal base jurídica, la segunda temática abordada por las cuestiones prejudiciales se refiere a los elementos constitutivos de un eventual abuso de Derecho y a las maneras de probar tal abuso. Finalmente, la tercera temática que plantean las cuestiones, igualmente en la hipótesis de que un Estado tenga la posibilidad de denegar a tal sociedad las ventajas de la Directiva 90/435, versa sobre la interpretación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, con el fin de permitir al órgano jurisdiccional remitente verificar si la legislación danesa viola las mencionadas libertades.*

Es importante realzar, además, los paralelismos existentes entre ambas sentencias, de modo tal que, salvando los matices propios de las diferencias entre los asuntos, se aprecia que pretende construir un cuerpo de doctrina compacto.

Obsérvese que la reclamante invoca el efecto directo del Derecho de la Unión y la interpretación del Derecho de la Unión efectuada por el TJUE por encima de cualquier norma de rango nacional. Esta última afirmación se ve corroborada por las recientes sentencia de 2019 del TJUE; lo que sucede es que la argumentación de la reclamante prosigue con una consecuencia que, sin embargo, en dicha reciente sentencia aparece abiertamente contradicha.

En efecto, prosigue la reclamante su razonamiento indicando que el particular está legitimado para invocar el efecto directo del Derecho de la Unión cuando se traspone incorrectamente una directiva, que el ciudadano no tiene por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva y que la cláusula antiabuso contenida en la LIRNR es contraria a la Directiva MF.

Pues bien, estas últimas afirmaciones son las que a la luz de la interpretación de estas dos recientes sentencias han de reputarse incorrectas. Si el TJUE afirma contundentemente que el principio general del Derecho de la Unión de prohibición de prácticas abusivas no requiere de norma interna alguna para ser aplicado, cuando la misma existe y está alineada con dicho principio general antiabuso no cabe en modo alguno tacharla de trasposición incorrecta.

Es mas, aun cuando en la Directiva objeto de trasposición no se hallara una cláusula tal, los Estados miembros están siempre obligados a rechazar cualquier disfrute de una ventaja o beneficio derivada de la misma que sea incongruente con los objetivos de la Directiva y suponga un abuso de la misma (apdo 76 de la sentencia de 2019 relativa a dividendos)

Y más contundente aun es la afirmación de la misma sentencia:

*111 Por añadidura, 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 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho.*

Se resalta igualmente en ambas sentencias la necesidad de que por las autoridades y juzgadores nacionales se interprete la normativa nacional a la hora de aplicarlo a la luz de la finalidad de las directivas comunitarias, para conseguir el resultado perseguido por ellas (apdo 87).

En lo que se refiere en particular a la DMF, manifiesta en el apdo 78:

*78 Sobre este punto, como se desprende de los considerandos primero y tercero de la Directiva 90/435, esta tiene por objeto facilitar los grupos de sociedades a escala de la Unión instaurando normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.*

Y en los apdos 112 y 113 lo completa:

*112 En efecto, esta Directiva, como se desprende en particular de su tercer considerando, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común, la penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión (sentencia de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 25 y jurisprudencia citada). Como ha quedado dicho en el apartado 78 de la presente sentencia, la referida Directiva persigue de ese modo garantizar la neutralidad fiscal de la distribución de beneficios efectuada por una sociedad de un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro, toda vez que de su artículo 1 se infiere que es aplicable únicamente a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de un Estado miembro y procedentes de sus filiales con sede en otros Estados miembros (véase, en este sentido, el auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank Y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 y C-499/07, EU:C:2009:339, apartado 62 y jurisprudencia citada).*

*113 Los mecanismos de la Directiva 90/435, en particular su artículo 5, se concibieron, por lo tanto, para situaciones en las que, si no se aplicaran, el ejercicio de sus facultades impositivas por parte de los Estados miembros podría dar lugar a que los beneficios distribuidos por la sociedad filial a su sociedad matriz quedaran sometidos a una doble imposición (sentencia de 8 de marzo de 2017, Wereldhave Belgium y otros, C-448/15, EU:C:2017:180, apartado 39). Tales mecanismos, en cambio, no fueron concebidos para ser aplicados cuando el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad que tiene su residencia fiscal fuera de la Unión, ya que, en tal caso, la exención de la retención en la fuente de dichos dividendos en el Estado miembro del que proceden podría dar lugar a que esos dividendos escapen a toda tributación efectiva en la Unión.*

No es esta la única diferencia entre la sentencia invocada por la reclamante, de 7/09/2017 y las dos de febrero de 2019; hay bastantes más. De hecho se aprecia en estas dos últimas sentencias del TJUE un ostensible cambio de enfoque en la interpretación de estas cuestiones.

Como este TEAC desarrolla mas extensamente en resolución de esta misma Sala en fecha de hoy, e n una exegesis de la sentencia de 2019 relativa a los intereses y sus concomitancias con la referente a dividendos, hay un elemento hermenéutico de especial interés en el presente caso, toda vez que afecta precisamente a la sentencia que la reclamante invoca en su favor.

Se trata de que la técnica jurisprudencial tradicional del TJUE (entendiendo por tal, su forma de abordar los razonamientos, el hilo argumental y la construcción de su doctrina) suele ser muy escrupulosa en ir asentando su construcción en sentencias anteriores, de modo que parte de su acervo previo para a continuación ir ampliando y matizando la doctrina fijada en anteriores pronunciamientos, con lo que va elaborando un nuevo cuerpo interpretativo que sirve de guía a los juzgadores nacionales. De todo ello hay buena muestra en la presente sentencia.

Pues bien, el elemento hermenéutico interesante que aparece en la sentencia de 2019 es la omisión: el TJUE no cita un precedente -sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2017, asunto C-6/16, caso Eqiom- que tiene íntima relación con la cuestión planteada y que es la citada por la reclamante. En esta el Tribunal se decantaba por una concepción, por así decir, más restrictiva de las situaciones de abuso, rechazando rotundamente las presunciones de fraude (apdos. 31 y 32) y rechazando como indicio de fraude la existencia de socios finales residentes fuera de la UE y la interposición de una holding intermedia en un Em de la UE.

En las dos sentencias de 2019 el TJUE mantiene el rechazo de una presunción general de fraude pero mas tímidamente, pues si la sentencia de 2017, en su apdo. 31 la afirmaba sin matización alguna en ese mismo apdo:

*31 Así pues, no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las directivas ni medidas fiscales que vayan en detrimento de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, EU:C:2000:497, apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 38).*

Sin embargo las dos sentencias de 2019 (apdos.109 y 81, respectivamente) lo reconocen pero inmediatamente en ese mismo párrafo introducen una restricción.

*109 Si bien el intento de un contribuyente de acogerse al régimen fiscal que le resulte más ventajoso no puede fundar, como tal, una presunción general de fraude o de abuso (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 50; de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C- 371/10, EU:C:2011:785, apartado 84, y de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C- 464/14, EU:C:2016:896, apartado 60), también es cierto que tal contribuyente no puede disfrutar de un derecho o de una ventaja que se deriven del Derecho de la Unión si la operación en cuestión es puramente artificial desde el punto de vista económico y persigue eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de...)*

De una lectura de las dos sentencias de 2019 comparativamente con la de 2017 se aprecia claramente un fortalecimiento del principio general del Derecho de la Unión de prohibición de prácticas abusivas:

La sentencia de 2017 consideraba (siguiendo la indicación de las Conclusiones de la Abogado General) en su apdo. 26 que

*26 Tal como indicó la Abogado General en los puntos 24 y 25 de sus conclusiones, si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 refleja el principio general del Derecho de la Unión de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de la Unión, dicha disposición debe, por ser una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva, interpretarse restrictivamente (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01., EU:C:2003:495, apartado 86).*

Frente a ello, las dos sentencias de 2019 no solo eluden tan tajante formulación sino que además atribuyen deliberadamente a dicho principio general del Derecho un potencial muy superior y dedican una pluralidad de epígrafes a resaltar (lo que en modo alguno se contenía en la sentencia de 2017) las variadas materias en las que se aplica y la eficacia de este principio general.

Así se manifiesta en los apdos 96 a 111 de la sentencia relativa a intereses y 70 a 95 de la relativa a dividendos. Son múltiples los aspectos en lo que ello se refleja; podrían sintetizarse:

\* Su aplicación (del referido principio general) no está supeditado a una exigencia de trasposición (apdo 105 de la sentencia de intereses y por tanto, con fundamento en dicho principio general, las autoridades y tribunales nacionales deben denegar a un contribuyente el beneficio de la exención, en caso de práctica fraudulenta o abusiva, aunque no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación (apdos 111 y 117 de la sentencia de intereses y apdos 83 y 95 de la sentencia de dividendos)

\* No cabe oponer tampoco a la aplicación de este principio general la falta de armonización de la tributación de los beneficios (apdo 108 de la sentencia de intereses y 80 de la de dividendos). Es mas, ambas resaltan el objetivo de armonización en materia de impuestos directos que ambas Directivas -2003/49 y 90/435- perseguían.

\* Asimismo se resalta la necesidad de que las autoridades nacionales interpreten el Derecho nacional de conformidad a la luz del texto y finalidad de las Directivas (apdo 115 de la sentencia de intereses y 87 de la de dividendos) y tal como se desprende de estas sentencias el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que está por encima de las propias Directivas y, por ende, no supeditado a ellas; como dice textualmente las sentencias, se aplica con independencia de si los derechos o ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva. Lo que significa que según el sistema de fuentes del Derecho, dicho principio ha de inspirar al aplicador y juzgador nacional.

\* La contestación a la segunda CP en la sentencia de intereses (apdo. 122 párrafo segundo) y a la primera en la de dividendos (apdo 95) es igualmente contundente: *"122 El principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses establecida en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación"*

El apdo 95 de la sentencia referida a dividendos es casi idéntico salvo, claro está, en la referencia a que lo que deben denegar las autoridades y tribunales nacionales es el beneficio de la exención de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial a su sociedad matriz, establecida en el artículo 5 de la citada DMF.

Además, a juicio de este TEAC, ambas recientes sentencias son menos laxas a la hora de considerar como normales en el ejercicio de la libertad de establecimiento las situaciones de holdings intermedias en la UE, con socios últimos en terceros estados. Y la condición de beneficiario efectivo se erige en protagonista, como hemos comprobado en muchos de los apartados citados e inclusive, como inmediatamente veremos en el análisis de la carga de la prueba, como una suerte de "prueba privilegiada" (apdos. 140,141 y 142). En suma, concurre a nuestro juicio una modificación notable y apreciable sin gran esfuerzo, respecto a las tesis que en aquella sentencia anterior se mantenían.

El rechazo de estas tesis y su sustitución por la orientación que ahora patrocina es más evidente aun si se compara el texto de la sentencia emanada de la Gran Sala con el escrito de conclusiones de la Abogada General. En este se seguían las pautas de la anterior sentencia y se consagraba como único instrumento para juzgar acerca de la existencia de un montaje artificial el test de la sustancia de la entidad holding interpuesta.

Tanto en la sentencia relativa a intereses como en la de dividendos, el TJUE también atiende a esta sustancia económica de la sociedad instrumental (apdo. 131) e inclusive aporta indicios a los que atender (estados contables, estructura de costes, gastos reales soportados, personal y equipo de que

dispone, etc) pero qué duda cabe, como también hemos resaltado, que la irrupción como factores esenciales del análisis de los flujos financieros y el beneficiario efectivo constituyen un golpe de timón elocuente. En la sentencia sobre dividendos el tenor del epígrafe 104 es sustancialmente igual a la del apdo 131, salvo la lógica alusión a la percepción de dividendos y la transferencia de estos al beneficiario efectivo y la irrelevante mención de "instalaciones" en lugar de "equipos" en la enumeración de indicios.

El apdo 34 de la sentencia de 2017 parte de una premisa que va a ser alterada en las posteriores sentencias de 2019 y extrae a continuación -apdos. 36 a 38- unas consecuencias que en el enfoque de las posteriores, sin embargo, se arrumban:

#### Sentencia de 2017:

*34 Ahora bien, tal como señaló la Abogado General en los puntos 27 y 28 de sus conclusiones, el mero hecho de que determinadas sociedades establecidas en la Unión estén controladas directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.*

*36 Por lo tanto, al supeditarla exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a sus matrices no residentes a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención, sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, la normativa controvertida establece una presunción general de fraude o abuso y va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices.*

Obsérvese que la normativa implicada en la CP que se dilucidaba en esa sentencia, el Derecho francés (artículo 119 ter del CGI) establecía que para acogerse a la exención la persona jurídica en cuestión deberá acreditar al deudor o pagador de las rentas que es la beneficiaría efectiva de los dividendos.

Prosigue la sentencia extrayendo consecuencias:

*37 Esa interpretación no se ve desvirtuada por el hecho de que la matriz esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros. Baste observar al respecto que de ninguna disposición de la Directiva 90/435 se desprende que el origen de los accionistas de las sociedades establecidas en la Unión influya en el derecho de dichas sociedades a invocarlas ventajas tributarias establecidas por la Directiva.*

*38 Habida cuenta de los razonamientos anteriores, procede declarar que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado I, de la misma Directiva -es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros- a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.*

#### Sentencia de 2019:

En la sentencia sobre intereses se exige, sí, a la Administración probar la existencia de práctica abusiva teniendo en cuenta un conjunto de circunstancias pero se destaca de modo explícito (apdo 142) el que el perceptor no sea el beneficiario efectivo.

Además, la Administración del Em puede exigir al perceptor que demuestre que es el beneficiario efectivo y, de no hacerlo, denegarle la exención.

Al responder a la CP el cambio de enfoque es incluso más ostensible:

*122 Por todas estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letras a) a c), y a la segunda cuestión prejudicial, letras a) y b), en los asuntos C-115/16, C- 118/16, C-119/16 y C-299/16 de la siguiente manera:*

*- El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49, en relación con el artículo 1, apartado 4, de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses que se establece en aquel apartado está reservada exclusivamente a los beneficiarios efectivos de tales intereses, a saber, las entidades que disfrutaban realmente de los intereses en cuestión desde el punto de vista económico y que, por lo tanto, disponen de la facultad de decidir libremente el destino de estos.*

(...)

Lo mismo puede decirse de la sentencia sobre dividendos en su apdo 111 transcrito líneas atrás.

Así pues, podríamos sintetizar las siguientes ideas rectoras de esta interpretación del TJUE:

De una parte el TJUE sostiene el recurso autónomo al concepto de beneficiario efectivo para denegar las ventajas de la DMF.

Sin perjuicio de lo anterior, el TJUE potencia la virtualidad del principio general del Derecho de la Unión que impide invocar este Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta y, por ende, contraviniendo los objetivos y finalidad de la Directiva.

Para la prueba de la práctica abusiva esboza el TJUE una serie de indicios, entre los cuales tiene una relevancia notable la creación de estructuras en las que se intercala una entidad instrumental en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos (apdo 100) y la circunstancia de que dichos dividendos, una vez percibidos, sean retransferidos por la sociedad perceptora a entidades que no cumplen los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435 (apdo. 101). Como se señala en el apdo 117, a la autoridad fiscal del Em de la fuente que pretende denegar a una sociedad que ha satisfecho dividendos a una sociedad residente en otro Em la exención del artículo 5 de la Directiva 90/435, le corresponde demostrar que concurren los elementos constitutivos de esta práctica abusiva, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes y en particular el hecho de que la sociedad a la que se pagaron los dividendos no era el beneficiario efectivo de estos.

Ahora bien, a efectos de negar el reconocimiento a una sociedad como beneficiario efectivo de unos dividendos o de la prueba de la existencia de un abuso de Derecho, una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que se considera beneficiarios efectivos de los dividendos (apdos. 119 y 120).

Ha de observarse que cuando la denegación de la exención se fundamente, sin más, en que el beneficiario efectivo tiene la residencia fiscal en un tercer estado, la carga de la prueba de acreditar esta circunstancia recae sobre quien pretende invocar la exención.

Este es el caso de la normativa española, como se analiza en el siguiente Fundamento de Derecho.

Por último, destacar otra diferencia de importantes consecuencias para la resolución del presente caso, entre la sentencia de 2017 que la reclamante invoca y la de 2019, toda vez que constituye un cambio de criterio en relación con la afirmación que se hacía en aquella sentencia, en síntesis, de que procedía declarar que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debía interpretarse en el sentido de que se oponía a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supeditasen la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva a que las matrices acreditaran que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

Tal conclusión parece desautorizarse al afirmarse en la sentencia de 2019 (apdo 123 y número 5 de la declaración final) que en una situación en la cual el régimen de exención de retención en la fuente sobre los dividendos satisfechos por una sociedad residente de un Em a una sociedad residente de otro Em, establecido en el Directiva 90/435, no es aplicable por haberse constatado la existencia de un fraude fiscal o de un abuso, en el sentido del artículo 1, apartado 2 de esta Directiva, no es lícito invocar la aplicación de las libertades reconocidas por el Tratado FUE para cuestionar la normativa del primer Em que regula la tributación de dichos dividendos.

Esta es precisamente la situación que concurre en el presente supuesto, como acto seguido se analiza.

**CUARTO.-** Como anticipábamos en el anterior Fundamento de Derecho, el marco concurrente en el presente expediente es que en el artículo 14.1.h) se configura la exención con una excepción (cláusula antiabuso): la de que tal exención no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto se posea por personas físicas o jurídicas no residentes en un Em. A su vez, como excepción de la excepción, es decir, para que no entre en juego la exclusión de la exención, se contemplan tres circunstancias, bastando la acreditación de una de ellas para que se desactive la cláusula antiabuso: *"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 aquélla 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)."*

D e una primera aproximación a los hechos concurrentes pudiera parecer que, en principio, se cumplirían los requisitos exigidos en el artículo 14.1.h) del TRIRNR para la aplicación de la exención, a saber:

- La sociedad filial que distribuye los dividendos y satisface las primas de asistencia a Juntas (**Z SA**) es una sociedad residente en territorio español, filial en al menos un 5% (en concreto, al 9,261% en el ejercicio 2013 y al 9,39% en el ejercicio 2014, participación mantenida de forma ininterrumpida durante el año anterior a la exigibilidad de los dividendos) de una matriz (**X HOLDING LUXEMBOURG... SARL**) residente en otro Estado de la Unión Europea (Luxemburgo),
- La distribución de beneficios no deriva de la liquidación de la sociedad filial,
- Ambas sociedades se encuentran 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 y
- Ambas revisten alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 -actualmente Directiva 2011/96/CEE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011- ("sociedad anónima" en el caso de la sociedad filial y "sociedad de responsabilidad limitada" en el caso de la matriz luxemburguesa).

No obstante, el hecho de que la sociedad luxemburguesa esté participada al 100% por una sociedad catarí (**X HOLDING S**, estando **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** incluida en las cuentas consolidadas de **X HOLDING S**, que constituye el menor grupo empresarial incluido, a su vez, en las cuentas consolidadas de **X INVESTMENT R** que constituye el mayor grupo empresarial del que forma parte la Sociedad como empresa filial), exige analizar adicionalmente el encaje del supuesto de hecho en el último párrafo del artículo 14.1.h) del TRLIRNR antes transcrito, que se configura como una cláusula antiabuso de la exención en cuestión, introducida en el ordenamiento español con motivo de la trasposición 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 diferentes (que fue sustituida por la Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al

régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), y al amparo del artículo 1.2 de dicha Directiva que habilita a los Estados miembros a aplicar sus propias normas antiabuso de cara a evitar el fraude o abuso de los beneficios consagrados en la Directiva. Y que, como se ha razonado en el anterior Fundamento de Derecho, es reputado como conforme a la normativa comunitaria por la reciente doctrina del TJUE.

En la misma línea en la que hemos visto que el TJUE se pronuncia ahora en relación con la carga de la prueba, el Tribunal Supremo exponía en sentencia de 4 de abril de 2012 (recurso 3312/2008) lo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"Las reglas en materia de prueba son diáfanos y esclarecedoras para la resolución del litigio.*

*En principio, la sociedad matriz destinataria de los beneficios por residir en un estado miembro gozaría de los beneficios que la directiva consagra.*

*Al pertenecer los derechos de la entidad destinataria de los dividendos a una entidad que no reside en estado miembro, sino en USA, (sobre este extremo no hay discusión) queda exceptuada del beneficio.*

*La prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde, por ello, a quien pretende disfrutar del beneficio. En este sentido es muy importante poner de manifiesto que el proceso no fue recibido a prueba, ni la parte solicitó que se abriera ese periodo probatorio.*

*Desde este planteamiento poco importan los avatares que el procedimiento ha sufrido. Los hechos han sido claros desde el principio, y las sucesivas valoraciones jurídicas que de ellos se han hecho han devenido en irrelevantes, y no han causado, tal como el litigio está planteado, indefensión alguna a la parte. Esta tiene que acreditar que concurren alguno de los motivos que justifiquen la aplicación de la excepción a la excepción.*

*En primer término, y refiriéndonos al requisito de "actividad económica directamente relacionada" exige que los vínculos entre matriz y filial organizativos o económicos sean precisos, continuados y tangibles, y no vagos, etéreos y coyunturales. Desde esta perspectiva es patente que el recurrente no ha demostrado que esa "actividad económica directamente relacionada" concorra entre la entidad demandante y la matriz perceptora de los dividendos.*

*Otro tanto cabe decir del requisito organizativo, pues salvo coincidencias organizativas coyunturales la matriz está muy lejos de dirigir y gestionar la filial, que tiene medios materiales y personales de organización y dirección propios.*

*Por último, y a los efectos de la concurrencia del requisito de creación de la matriz por "motivos económicos válidos", tampoco la recurrente ha llevado a cabo la prueba necesaria. Hemos de partir, por lo antes razonado, que su creación, la de la matriz, no se debe a motivos económicos relacionados con la actividad de la recurrente, ni tampoco de organización y dirección, lo que exigiría acreditar que la entidad matriz ejercía una actividad económica propia, lo que no ha tenido lugar.*

*La recurrente se ha limitado a criticar las conclusiones de la Administración pero ha podido y debido desplegar una actividad probatoria tendente a acreditar la realidad y sentido de la existencia económica autónoma de la matriz, lo que no ha hecho".*

Pues bien, en el presente caso, este análisis se efectúa por la Inspección en el expediente. La reclamante defiende que la Sociedad cumple con las excepciones a la Cláusula Antiabuso previstas en la normativa doméstica. **XH Lux** fue constituida por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente de la legislación española que implementa la Exención Matriz-Filial:

1. Motivo 1: la Sociedad es una entidad de responsabilidad limitada que fue constituida en Luxemburgo el 13 de agosto de 2009, cuyo objeto social es la adquisición de participaciones de cualquier compañía o empresa, así como la gestión de dichas participaciones. La Sociedad constituye un vehículo permanente de inversión multijurisdiccional y la inversión en **Z** representa únicamente

una parte de sus inversiones.

2. Motivo 2: el peso relativo de la participación en **Z** a 31 de diciembre de 2013 y a 31 de diciembre de 2014, en comparación con la totalidad del activo de la Sociedad, ascendía al 49,95% y 48,84% del activo total de la Sociedad.

3. Motivo 3: la adquisición del primer paquete de acciones de **Z** se realizó por la Sociedad en marzo de 2011, esto es, casi un año y medio después de que se constituyese la Sociedad en Luxemburgo y de que realizase sus primeras inversiones en otras jurisdicciones diferentes de España.

4. Motivo 4: la inversión en participaciones de compañías de distintos países pone de relieve que la Sociedad en ningún momento se constituyó con la intención de beneficiarse indebidamente del régimen fiscal español, sino para realizar múltiples inversiones en varios países, incluyendo a España. Es decir, la Sociedad es una sociedad holding de cartera que, como tal, realiza las actividades propias de una entidad de tales características;

5. Motivo 5: los dividendos cobrados por la Sociedad distribuidos por **Z** constituyen únicamente una parte de las rentas obtenidas por **XH Lux** provenientes de sus múltiples inversiones.

6. Motivo 6: las retenciones soportadas en relación con los dividendos objeto de la presente controversia representan una cantidad inmaterial en relación con el volumen total de activos de los que dispone la Sociedad lo que define claramente cuál es el verdadero motivo económico de la constitución de **XH Lux**.

7. Motivo 7: Tener una sociedad en la Unión Europea, como **XH Lux**, tiene multitud de implicaciones legales, que van mucho más allá de la Directiva Matriz-Filial. En particular, en el supuesto de adquisición de participaciones en empresas pertenecientes al Sector de la Energía español, las normas son distintas si la adquisición se realiza por una sociedad comunitaria como **XH Lux** en contraposición con la misma inversión realizada por una sociedad no comunitaria. **Z** es una compañía española que desarrolla actividades reguladas del Sector de la Energía y, por tanto, sujeta a la supervisión de la Comisión Nacional de Energía (la CNE) en el año 2011-ahora integrada en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (la CNMC)-. De acuerdo con la sección Decimocuarta apartado tercero de la Disposición Adicional Undécima de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, de Hidrocarburos (la Ley de Hidrocarburos), las sociedades no comunitarias debían solicitar autorización a la CNE cuando se pretendiese la adquisición de participaciones en un porcentaje superior a un 20 por ciento (20%) del capital social o cualquier otro inferior que conceda influencia significativa en una sociedad que, por sí o por medio de otras que pertenecieran a su grupo de sociedades, desarrollase alguna de las actividades o fuese titular de los activos mencionados en el apartado 2 de dicha sección Decimocuarta, entre las cuales se encuentran las actividades de distribución de gas natural y energía eléctrica.

Por su parte, la inspección considera que **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** no ha acreditado que se hubiese constituido por motivos económicos válidos, en base a los siguientes hechos:

a) La Sociedad se constituyó en Luxemburgo el 13 de agosto de 2009 como sociedad de responsabilidad limitada.

b) El objeto de la sociedad es la adquisición de participaciones, en Luxemburgo o en el extranjero, en sociedades y empresas bajo cualquier forma, así como la gestión de dichas participaciones.

c) El capital suscrito asciende a 12.500 euros (mínimo para constituir una sociedad de este tipo) siendo su Accionista Único **X HOLDING S**, filial y brazo inversor de **X INVESTMENT R**, que es el Fondo Soberano de Inversión de Catar especializado en inversión local e internacional; ambas sociedades con domicilio en Qatar.

d) El domicilio social de la entidad se encontraba en... Luxemburgo. En el ejercicio 2014 el obligado tributario trasladó su domicilio social de.... á... Ambos domicilios son coincidentes con domicilios de

la entidad **V LUXEMBURGO**, compañía -según Internet- especializada "en toda la gama de trusts: domiciliation au Luxembourg, (...)", es decir, toda la gama de trusts, así como la gestión de sociedades (contabilidad, declaraciones fiscales, puesta a disposición de directores y de personal.

e) El Consejo de Administración de la entidad está formado por cuatro miembros, dos administradores de categoría A, que trabajaban en el grupo catari (Directivos de **X INVESTMENT R/X HOLDING S**) y dos administradores de categoría B, que trabajaban para la empresa **V LUXEMBURGO**.

f) El obligado tributario no tiene trabajadores. En todos los ejercicios, en las Cuentas Anuales consta que la partida "otros acreedores" se compone principalmente de recursos para honorarios de auditorías, notarías, contabilidad y administración.

g) El obligado tributario realiza inversiones en países de la Unión Europea y en otros países no pertenecientes a la misma. Dichas inversiones pueden dividirse en tres grupos: i) inversiones en empresas asociadas (empresas del grupo), ii) inversiones en empresas vinculadas por medio de participaciones e iii) inversiones en empresas no del grupo.

El porcentaje que representa cada uno de esos grupos de inversiones respecto al conjunto de los tres grupos se expone con detalle en el acuerdo de liquidación dictado (págs. 16 a 46), destacando el peso de las inversiones en empresas no del grupo, en las que se encuadran las realizadas en empresas españolas.

Por otra parte, se expone, respecto a los países en que se ha realizado inversión, los Convenios de doble Imposición en vigor suscritos con ellos por Luxemburgo y por Qatar, poniendo de manifiesto que la red de Convenios en vigor firmados por Luxemburgo era mucho más amplia que la de Qatar.

Del examen de las inversiones realizadas concluye la inspección que, con carácter general, las inversiones en empresas asociadas están relacionadas con inversiones realizadas por las matrices del grupo (**X INVESTMENT RIXHOLDING S**) (o, al menos, existen referencias a dichas matrices que permiten inferir esta relación). Lo mismo cabe decir en relación a las inversiones en empresas vinculadas por medio de participaciones.

Respecto a las inversiones en empresas no del grupo, también se observa algún tipo de relación con las inversiones realizadas por las matrices del grupo (**X INVESTMENT R/X HOLDING S**). En este punto, resalta la inspección lo siguiente en relación a las siguientes inversiones:

- Bonos del **BANCO... SA:**

Fueron adquiridos en 2010 por **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** y, una vez vencieron y fueron obligatoriamente cambiados por acciones del **BANCO... SA** Brasil en 2013, **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** nombró a **X HOLDING S** beneficiaria de las acciones del **BANCO... (Brasil) SA** a cambio de cumplir definitivamente con la responsabilidad de la Sociedad de devolver la deuda correspondiente.

- Acciones de **Z SA:**

En el ejercicio 2011 (ejercicio en que se adquirió la participación), el Accionista Único de **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL (X HOLDING S)** ostentaba también una participación en **Z SA** (2,189% de derechos de voto), participación que el 1 de febrero de 2012, **X HOLDING S** transfirió al obligado tributario, transferencia que se financió con un préstamo de hasta 1.200.000.000 EUR realizado por **X HOLDING S** al obligado tributario; quedando, en ejercicios posteriores, residenciada toda la inversión en Luxemburgo (mayoritariamente en **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** y también -en 2014- en **T LUXEMBOURG SARL** -otra sociedad del grupo-).

- Acciones de **U PORTUGAL SA:**

En mayo de 2012, **X HOLDING S** transfirió 82.868.933 acciones ordinarias de **U PORTUGAL SA** a **X**

**HOLDING LUXEMBOURG... SARL**, quien financió la compra con un nuevo préstamo realizado por su Accionista Único (**X HOLDING S**) de hasta 190.000.000 EUR. El 7 de abril de 2015, **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** transfirió las 82.868.933 acciones de **U PORTUGAL SA** (correspondientes a la totalidad de las acciones en propiedad) a **X HOLDING S** con un valor de 291.118.562 EUR en contraprestación del reembolso del préstamo por un importe de 188.112.478 EUR y el pago de un dividendo por un importe de 64.379 EUR. (...). Resalta en este punto la inspección el hecho de que existía Convenio de doble imposición firmado por Luxemburgo con Portugal con fecha de entrada en vigor anterior a 2009 y que el Convenio de doble imposición firmado por Qatar y Portugal entró en vigor en fecha 01/01/2015; es decir, una vez entró en vigor el Convenio de doble imposición firmado por Qatar y Portugal, la inversión volvió a su primitivo dueño, la sociedad catari.

h) El obligado tributario no acreditó ante la entidad depositaria su derecho a la aplicación de la exclusión de retención (derecho a la exención regulada en el art. 14.1.h. del TRLIRNR) por los dividendos y primas de asistencia a Junta percibidos de **Z SA** en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 (Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 13 de abril de 2000 por la que se establece el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes derivados de la emisión de valores negociables, a excepción de los intereses derivados de determinados valores de la Deuda Pública -BOE de 18/04/2000-).

i) Las inversiones realizadas por **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** fueron financiadas por su Accionista Único (**X HOLDING S**) vía CPECs (instrumento de financiación híbrido que con determinadas características es considerado deuda a efectos fiscales en Luxemburgo, los intereses satisfechos son fiscalmente deducibles y, en general, están exentos de retención; es decir constituyen una fiscalidad muy favorable, siendo considerados en otros países como capital) o vía "préstamos", entendiendo la palabra préstamos en sentido amplio de cantidades adeudadas a su Accionista Único. Una parte de dicha financiación devenga intereses y otra no.

Del examen de las Cuentas de Resultados se observa que cantidades importantes de gastos estaban relacionados con empresas asociadas que, en principio, parece corresponderían a su Accionista Único, que es quien le financia; es decir, se trataría de gastos para **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** que, también en principio, serían ingresos de **X HOLDING S**. Por otra parte, en las Cuentas Anuales se recogen reembolsos de cantidades adeudadas a su Accionista Único, en especial en el ejercicio 2015 (según consta en el epígrafe "Acontecimientos posteriores" de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014).

Por ello, si bien solo en el ejercicio 2011 **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** repartió dividendo -a su Accionista Único-, quedando el resto de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 los beneficios obtenidos en la Sociedad, es decir, en 2012, 2013 y 2014 no ha habido un reparto explícito de dividendos, destaca la inspección que puede considerarse que ha habido un reparto táctico de dividendos vía remuneración de la financiación recibida o reembolso parcial de la misma, pudiendo considerarse a **X HOLDINGSIX INVESTMENT R** como beneficiario efectivo de los beneficios obtenidos en los mismos.

Alega la reclamante que las inversiones españolas no son las únicas que realiza la entidad. Defiende ante la inspección, y nuevamente ante este Tribunal, la poca importancia de la retención de los dividendos de Z en el contexto de la inversión. Sin embargo, tal y como responde la inspección en el acuerdo dictado, *"la importancia de las inversiones españolas y de los beneficios obtenidos de las mismas ha quedado patente en los puntos relativos a las inversiones y a la Cuenta de Resultados.*

*En cuanto a las inversiones: El importe total de la inversión en empresas españolas a 31 de diciembre del ejercicio 2010 (1.954.635.321 euros), 2011 (3.975.491.005 euros), 2012 (3.673.152.372 euros),*

2013 (3.056.141,170 euros) y 2014 (3.199.384.256 euros), representa el 100%, 89,14%, 83,45% y 84,08% de la inversión total en empresas no del grupo a 31 de diciembre de cada uno de los citados ejercicios. En cuanto a la Cuenta de Resultados: En el ejercicio 2012, la proporción entre los dividendos y la prima de asistencia obtenidos de I SA en el ejercicio (100.037.659,45 euros) y los intereses de los bonos del **BANCO... SA** (23.942.198 euros) respecto a los ingresos de inmovilizaciones financieras del ejercicio (313.565.030 euros) sería del 39,5%. En el ejercicio 2013, la proporción entre los dividendos y la prima de asistencia obtenidos de Z SA en el ejercicio (167.850.276,83 euros) respecto a los ingresos de inmovilizaciones financieras del ejercicio (312.694.345 euros) sería del 54%. En el ejercicio 2014, la proporción entre los dividendos y la prima de asistencia obtenidos de Z SA en el ejercicio (165.465.566,83 euros) respecto a los ingresos de inmovilizaciones financieras del ejercicio (277.612.328 euros) sería del 60%."

Defiende como último motivo la normativa aplicable a las inversiones en entidades españolas pertenecientes al sector de la energía. Este punto queda amplia y detalladamente contestado en el acuerdo de liquidación (págs 68 y ss). En definitiva, la Ley de Hidrocarburos, en la versión vigente de 27/12/2009 a 05/03/2011, no hacía ninguna mención a si la sociedad adquirente de la participación es o no comunitaria. La única referencia era a que el porcentaje fuese superior a un 10% del capital social o cualquier otro que concediese influencia significativa en una sociedad que, por sí misma o por otras sociedades pertenecientes a su grupo, desarrollasen alguna de las actividades energéticas referidas en la norma. Sin embargo, el porcentaje de participación adquirido de **Z SA** fue inferior al 10% y el obligado tributario no ha acreditado que ejerciese una influencia significativa en **Z SA**. En cuanto a la norma vigente a partir de 06/03/2011,

i. - Deberá comunicarse a la Comisión Nacional de Energía la adquisición de participaciones en un porcentaje superior a un 10 por ciento en el capital social o cualquier otro inferior que conceda influencia significativa en sociedades que, por sí o por medio de otras que pertenezcan a su grupo de sociedades, alternativamente desarrollen una serie de actividades del sector energético.

ii. - Deberá solicitarse autorización a la Comisión Nacional de Energía cuando se pretenda por sociedades no comunitarias, la adquisición de participaciones en un porcentaje superior a un 20 por ciento del capital social o cualquier otro inferior que conceda influencia significativa en una sociedad que, por sí o por medio de otras que pertenezcan a su grupo de sociedades, desarrolle alguna de las actividades o sea titular de alguno de los activos mencionados en el apartado 2 anterior (sector energético).

iii.- La autorización también será necesaria en el caso de sociedades comunitarias en las que una sociedad no comunitaria posea al menos el 25 por ciento de su capital social, o cualquier otro inferior que conceda influencia significativa, siempre que haya indicios de que la creación de la sociedad comunitaria o el uso de dicha sociedad comunitaria se ha realizado en fraude de Ley con el objeto de eludir la preceptiva autorización.

Así pues, en los ejercicios 2013 y 2014 y respecto a los puntos i) e ii) anteriores, no se produciría el supuesto del presente caso, pues el porcentaje de participación adquirido de **Z SA** en los citados ejercicios fue inferior al 10% y el obligado tributario no ha acreditado que ejerciese una influencia significativa en **Z SA, SA**. Por otra parte, el obligado tributario no ha acreditado el haber realizado la comunicación o solicitud de autorización mencionadas. Asimismo, y sin pretender entrar en el análisis de la normativa energética, el punto iii) muestra cierta similitud con nuestra norma antiabuso, por lo que resulta cuando menos sorprendente que este sea uno de los argumentos de la reclamante para defender la creación de la entidad luxemburguesa.

Debemos, pues, concluir que no ha sido acreditado por la entidad el cumplimiento de las excepciones a la aplicación de la cláusula antiabuso. Compartimos con la inspección que no ha quedado probado que la constitución de **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** se haya realizado fundamentalmente por

razones económicas, sino que esas razones han sido principal y preponderantemente fiscales. En este sentido, las ventajas fiscales puestas de manifiesto por la inspección en la constitución por parte de **X HOLDING S/X INVESTMENT R** de su filial **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** en Luxemburgo vienen dadas por la posibilidad de beneficiarse de toda la normativa comunitaria (entre ella, la Directiva 2011/96/ UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes), de los Convenios de Doble Imposición internacional suscritos por Luxemburgo y de la normativa fiscal de Luxemburgo (entre ella la normativa para las sociedades holding -como es el caso de la financiación vía CPECs que pone de manifiesto la inspección en su acuerdo-). De no haber interpuesto una sociedad en un estado miembro de la Unión Europea la sociedad inversora catarí habría soportado una retención en origen de acuerdo con lo previsto en la normativa interna de cada Estado, que en el caso de España es del 21% para los ejercicios 2013 y 2014.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones actoras, confirmando en este punto la conclusión inspectora de la improcedencia de la exención.

Ha de advertirse que en este mismo sentido se pronunciaba este TEAC en la Resolución de fecha 05/07/2017 (RG 2615/2014) en relación con reclamaciones de la misma entidad relativas al IRNR de los ejercicios 2011 y 2012. En sus alegaciones la reclamante consideraba aplicable la exención matriz filial pues entendía que había acreditado que la sociedad matriz se había constituido por motivos económicos válidos. Aducía además que la implementación de la cláusula antiabuso por parte del legislador español resultaba contraria a los principios comunitarios, vulnerando las libertades de establecimiento y movimiento de capitales.

Osea, básicamente las mismas alegaciones que ahora se esgrimen, si bien no se invocaba, como aquí sí se hace, la sentencia del TJUE de 7/09/2017, por una obvia razón temporal. E igualmente se analizaba la eventual concurrencia del motivo económico invocado por la interesada, concluyendo en el mismo sentido.

**QUINTO.-** En cuanto al tratamiento fiscal de las primas de asistencia cobradas por **XH Lux**, alega la reclamante que las citadas primas de asistencia no podrían considerarse dividendos a efectos convencionales y, por lo tanto, sí tendrían encaje en la referida cláusula de "otras rentas" del artículo 22 del CDI España-Luxemburgo. Dicho artículo del CDI España-Luxemburgo dispone expresamente que *"Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado."* A la hora de interpretar el artículo 10.3 del CDI España-Luxemburgo, que contiene la definición de "dividendos" siguiente: *"(...) rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya"*, hay que estar a lo dispuesto en el párrafo 28 del apartado 3 de los Comentarios al artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE, que establece lo siguiente: *"Se consideran dividendos no sólo las distribuciones de beneficios aprobadas cada año por la Junta General de Accionistas, sino también otros beneficios valorables en dinero, tales como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones encubiertas de beneficios. Pero las desgravaciones previstas en el presente artículo se aplican sólo cuando el Estado de residencia de la sociedad deudora grave los citados beneficios como dividendos. No es determinante, en manera alguna, el hecho de que estas prestaciones procedan de beneficios sociales del ejercicio o provengan, por ejemplo, de reservas; esto es, de beneficios de ejercicios anteriores. Normalmente, las distribuciones hechas por una sociedad que reduzcan la importancia de los derechos de los socios no se consideran como dividendos. Por ejemplo, no se consideran como dividendos los pagos que constituyen un reembolso del capital, cualquiera que sea la forma que adopten."* Por lo tanto, del artículo del convenio y su comentario, se

desprende que las primas de asistencia únicamente podrían ser consideradas dividendos a efectos convencionales si, desde un punto de vista fiscal doméstico español, dichas primas de asistencia se tratan igual que los dividendos. En este sentido, hay que poner de relieve que España no trata fiscalmente de manera idéntica los dividendos y las primas de asistencia a juntas, puesto que España deniega a las primas de asistencia la deducción por doble imposición, deducción que es la que caracteriza a los dividendos en un sistema tributario de créditos fiscales orientados a evitar la doble imposición de una misma renta como el nuestro. En consecuencia, dichas primas de asistencia solamente podrían someterse a imposición en Luxemburgo, como Estado de residencia de la Sociedad y, por lo tanto, esta tiene derecho a que se le restituyan las retenciones sufridas con motivo del cobro de las primas de asistencia.

Subsidiariamente, alega que dichas primas de asistencia deberían poder beneficiarse por tanto de la exención Matriz-Filial en igual medida que los dividendos.

La cuestión radica en si resulta aplicable el artículo 10.3 CDI, que remite en la definición de dividendos a la normativa interna del Estado en que resida la sociedad que distribuye los dividendos, en este caso España. Aunque el 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, TRLIRNR, no contiene una definición de dividendos, en su artículo 13, apartado 3, se establece: "3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo."

Para los ejercicios que nos ocupan, la remisión anterior se entiende realizada a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF, en cuyo artículo 25.1.a) se incluyen, junto a los dividendos, las primas de asistencia a juntas:

*"25. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:*

*1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.*

*Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:*

*a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.*

*(...)"*

La reclamante interpreta que las primas de asistencia a juntas no tienen a estos efectos la consideración de dividendos, ya que no otorgan el derecho a practicar la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30 TRLIS y, en caso de que el preceptor fuese no residente, tampoco sería aplicable la exención matriz-filial cuya base es la distribución de beneficios por parte de las filiales españolas a sus matrices europeas.

Esta cuestión fue resuelta por este Tribunal en la antes referida resolución de fecha 05/07/2017 (RG 2615/2014):

*"Así las cosas, hemos de comenzar destacando que tanto los dividendos como las primas de asistencia a juntas constituyen retribuciones a los socios por su participación en el capital o en los fondos propios de la entidad, tributando en sede del perceptor como rendimientos de capital mobiliario. Sin embargo la reclamante entiende que las primas de asistencia no reciben el mismo tratamiento fiscal que los dividendos apoyándose en que no generan el derecho a deducción por doble imposición interna, o a la aplicación de una exención en caso de preceptor no residente. A estos efectos, debemos señalar que las deducciones por doble imposición tienen un carácter técnico que persigue únicamente mitigar el fenómeno de la doble imposición producida cuando entre los resultados sometidos a tributación se incluyen rentas que ya han tributado previamente en sede de otra sociedad*

*o en otro territorio; así los métodos utilizados para evitar dicha circunstancia son, bien el de exención (para evitar la doble imposición internacional en ausencia de Convenio) o bien el de integración de rentas y aplicación de la posterior deducción (para combatirla doble imposición interna). De esta forma, en el caso de las primas de asistencia a juntas, la improcedencia de deducción se basa únicamente en la ausencia de doble imposición, toda vez que dichos rendimientos de capital mobiliario no proceden de beneficios que ya hubiesen tributado en sede de la empresa y que ahora estuviesen siendo objeto de distribución, como se indica en la consulta DGT invocada por la interesada. En definitiva, el tratamiento fiscal de las primas de asistencia a juntas se asimila en nuestra normativa interna al de los dividendos, teniendo ambos la misma consideración de rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; sin que pueda confundirnos el hecho de que sea preciso aplicar un mecanismo técnico para corregir las situaciones de doble imposición que se generen y que obviamente no procederá en aquellos casos en los que no se manifieste dicha circunstancia de doble imposición. Es más, incluso en los supuestos de dividendos en sentido estricto, la norma española establece cautelas para la aplicación de la citada deducción, de tal forma que se niega la procedencia de la misma en aquellos casos en que se distribuyan reservas que no hayan tributado en el Impuesto sobre sociedades por corresponder a rentas bonificadas o exentas. En consecuencia, no cabe apreciar la existencia de un diferente tratamiento fiscal en la legislación española para dividendos y para primas de asistencia a juntas, por lo que éstas deben considerarse rentas asimila al concepto de dividendos a efectos del Convenio."*

En consecuencia, se trata de rentas que estarían incluidas en el artículo 10.3 CDI y, por tanto, pueden someterse a tributación en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, según la legislación del mismo, por lo que debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

**SEXTO.-** Dado que el obligado tributario no cumple los requisitos establecidos en el artículo 14.1. h) del TRLIRNR, no procedería la exención de los dividendos y primas de asistencia a Junta percibidos de **Z SA**, por lo que, en principio, procedería la retención practicada sobre los mismos al tipo del 15% establecido en el Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

Ahora bien, al resultar probado que **X HOLDING S/X INVESTMENT R** es el beneficiario efectivo de los beneficios obtenidos por la reclamante, no resulta de aplicación el Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y el Gran Ducado de Luxemburgo, que establece el límite del impuesto a exigir por el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, pero siempre que el perceptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo, lo que hemos visto que no es nuestro caso. En consecuencia, la inspección aplica nuestra normativa interna sin considerar el límite establecido en el CDI.

En el apartado 9.5 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, versión Julio 2010, se establece: *"Sin embargo, es importante advertir que no se debe presuponer que un contribuyente está realizando la clase de operaciones abusivas referidas anteriormente. Un principio rector estriba en que no se deben concederlos beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión."*

En el apartado 2 de los Comentarios al Artículo 10 se dispone:

*"9. El apartado 2 reserva algún poder tributario al Estado de la fuente de los dividendos, es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos; (...)*

12. La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 10 para explicar el significado de las palabras "pagados a un residente" tal y como se utilizan en el apartado 1 del artículo. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos dividendos por el mero hecho de que dichos ingresos hayan pasado inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto "beneficiario efectivo" no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

12.1 Si un elemento de renta es percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención fiscal basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias el receptor inmediato de la renta merece la consideración de residente, sin que por ello se plantee ningún problema de doble imposición como resultado de su estatus puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor como el propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención de impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales" *¿Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies / Les Conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais?* llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas."

Tal y como señala el acuerdo de liquidación, solo en el ejercicio 2011 **X HOLDING LUXEMBOURG... SARL** repartió dividendo a su Accionista Único, quedando el resto de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 los beneficios obtenidos en los mismos en la Sociedad. Si bien en 2012, 2013 y 2014 no ha habido un reparto explícito de dividendos (no se ha acordado su reparto por el órgano competente), sí puede considerarse que ha habido un reparto táctico de dividendos vía remuneración de la financiación recibida o reembolso parcial de la misma, pudiendo considerarse a **X HOLDINGSIX INVESTMENT R** como beneficiario efectivo de los beneficios obtenidos en los mismos.

Sobre la consideración de **XH Lux** como beneficiario efectivo, alega la reclamante que la existencia de motivos económicos válidos en la constitución de la Sociedad es más que suficiente para entender que **XH Lux** es beneficiario efectivo de los Dividendos percibidos. La Sociedad desarrolla una actividad económica de inversión en sociedades. Los dividendos repartidos por **Z** se integran en la caja de la Sociedad sin que sean repartidos a su matriz. **XH Lux** no ha repartido dividendos a su matriz en los años **2012, 2013 y 2014**, es decir, ninguno de los años sometidos a comprobación, y el pago de intereses derivados de una financiación no es equiparable a un reparto de dividendos. Es cierto que, en algún momento, los beneficios de **XH Lux**, compuesta por todos los rendimientos y rentas netas obtenidas desde su constitución llegará a sus accionistas y acreedores, como en todas las sociedades. Sin embargo, esto es así, para cualquier compañía y, por tanto, no debe de interpretarse como un reparto táctico de dividendos ni debe suponer un argumento para la aplicación de un determinado convenio para evitar la doble imposición.

Asimismo, alega que esto supone un trato discriminatorio, pues a las matrices españolas, cuando en el ejercicio 2014 y anteriores les resultaba de aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna sobre dividendos regulada en el artículo 30 del TRLIS, se procedía a su aplicación con

independencia de quién ostentase sus derechos de voto, siendo esta diferencia de trato contraria e injustificada conforme a la Libre de Circulación de Capitales y la Libertad de Establecimiento reguladas en el TFUE, libertades que son de plena aplicación a la Sociedad.

Así las cosas, una vez confirmada la inexistencia de motivo económico válido en la constitución de la entidad reclamante, y a la vista del detallado análisis financiero hecho por la inspección en el acuerdo impugnado de las inversiones efectuadas, consideramos que aquella no es el beneficiario efectivo, por lo que debemos confirmar la regularización acordada. La cláusula del beneficiario efectivo se aplica en aquellos casos en los que el perceptor inmediato de la renta actúa como un intermediario que percibe la renta de otro, que sería el verdadero perceptor de dicha renta, aunque sea de forma mediata. La exigencia de que el perceptor sea el beneficiario efectivo actúa como una medida que evita el abuso del Convenio de Doble Imposición, en la medida en que impide que no residentes perciban los dividendos a través de un intermediario en uno de los estados firmantes con la única intención de beneficiarse indebidamente de un gravamen más beneficioso concedido al amparo del citado Convenio.

**SEPTIMO.-** Respecto a la diferencia de trato alegada, contraria conforme a la Libre de Circulación de Capitales y la Libertad de Establecimiento reguladas en el TFUE, debemos recordar que el TJUE, en la Sentencia de 26/02/2019, antes mencionada, concluye que, una vez constatada la improcedencia de la exención de retención en fuente sobre los dividendos satisfechos por una residente de un Estado miembro a otra entidad residente de otro Estado miembro por la existencia de abuso o fraude, no es lícito invocar la aplicación de las libertades reconocidas por el Tratado FUE para cuestionar la normativa del primer Estado que regula la tributación de dichos dividendos.

Pero, como también hemos señalado, ya en el marco anterior a la doctrina del TJUE, este TEAC había manifestado en la citada Resolución de fecha 05/07/2017 (RG 2615/2014), en relación con esta misma entidad, ejercicios 2011 y 2012, lo siguiente:

*«Como hemos expuesto en el Fundamento Segundo de la presente Resolución, la Directiva Matriz-Filial 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, habilita a los Estados Miembros a aplicar sus propias normas antiabuso de cara a evitar la utilización fraudulenta de los beneficios consagrados en la Directiva. En aplicación de dicha norma comunitaria, el artículo 14.1.h) del TRLIRN declara la exención de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales a sus matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre que se cumplan una serie de requisitos, estableciendo además una excepción a la exención que es la que se detalla en el último párrafo de dicha letra h) y cuya procedencia ahora cuestiona la entidad reclamante.*

*En primer lugar, concluido que en este caso procede la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 14.1 h), por estar ante una estructura societaria organizada para que inversores no residentes en la Unión Europea accedan a las ventajas propias de una de sus Directivas, debemos rechazar que se haya producido una violación de las libertades comunitarias de la reclamante, ya que, en última instancia, ésta no es residente en la UE. Hemos de recordar que los principios de derecho comunitario suponen otorgar un trato igualitario tanto a los dividendos pagados por una sociedad española a una residente en la Unión Europea como a los pagados, en las mismas circunstancias, a una sociedad residente en España (dividendos nacionales); sin embargo, en el presente expediente el beneficiario último de los dividendos distribuidos es una entidad cataní a la que por lo tanto no le afecta la normativa contenida en el Tratado de la CEE, como tampoco, le es aplicable la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990. Por otra parte, la restricción establecida a la entidad luxemburguesa que percibe los dividendos para evitar el abuso de lo dispuesto en la Directiva Matriz-Filial ha de considerarse plenamente justificada de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos anteriores.*

*En este sentido, en referencia al mismo precepto y alegación, se debe citarse la Sentencia de 31 mayo*

*2012 de la Audiencia Nacional (Recurso contencioso-administrativo núm. 344/2009): "Tampoco procede una aplicación directa de las libertades comunitarias, como se propugna, para orillar, no sólo la ley española, sino la propia Directiva de la que trae causa, prescindiendo por completo de que las libertades invocadas en la demanda protegerían a los ciudadanos y empresas residentes en los Estados miembros que lo fueran real y efectivamente, sin constituir un subterfugio para beneficiarse, precisamente, de los derechos y privilegios a los que no podría aspirar si se atiende a la inequívoca realidad subyacente, en cuanto a la identidad del efectivo beneficiario de la exención que se pretende, en el presente caso, residente en Dubái, pues tal pretensión sería tanto como reclamar una extensión del ámbito jurídico y territorial de las libertades esenciales del Derecho comunitario a casos distintos de aquéllos para los que se reconocen y garantizan en los Tratados."*

*En cuanto al acomodo a Derecho Comunitario de la aplicación que se ha hecho de la cláusula antiabuso contenida en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR, a juicio de este Tribunal, la oficina gestora ha respetado las interpretaciones que, en distintos pronunciamientos, ha hecho el TJUE, de las apelaciones a la lucha contra el fraude fiscal para justificar qué normas nacionales o convenidas, puedan suponer restricciones a las libertades comunitarias. En términos generales, el TJUE acepta este tipo de medidas cuando tengan por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. En el caso ahora analizado, la norma controvertida se aplica a una operación carente de realidad económica que según las conclusiones ya alcanzadas en esta Resolución, se ha organizado de manera artificiosa con el objetivo de eludir el impuesto adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.*

*En esta línea, debemos destacar asimismo, en cuanto a la adecuación de la normativa española a la mencionada Directiva y en su caso, acerca de la procedencia de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE, que la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de fechas 21 y 22 de marzo de 2012 (recursos de casación 5228/2008 y 1260/2009), ha declarado: "(...) la Sala no considera necesario el planteamiento de cuestión prejudicial, por entender que la legislación española transpone correctamente la Directiva 90/435/CEE, correspondiendo a Tribunal interno determinar si concurren o no los requisitos establecidos para la aplicación de la exención".»*

Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante y confirmar el acuerdo de liquidación dictado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **acuerda**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

### **RECURSOS**

*Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.*

### **NOTA INFORMATIVA**

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado

suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. *"Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".*

RGRVA. Art. 66.6

6. *"Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;"*

LGT Art. 233.8

8. *"La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."*

LGT Art. 233.9

9. *"Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.*

*Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".*

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. *"En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

a) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

b) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".*

5. *"Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:*

a) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

b) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".*

7.- *"Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".*