

**AUDIENCIA NACIONAL**

*Sentencia de 17 de octubre de 2024  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 810/2019*

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Intereses.**  
*Aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo.* Los socios de la sociedad recurrente es una entidad holandesa que posee el 99,97% del capital y una persona física que posee el 3% restante y que es su representante legal. Esta persona es el único socio de la sociedad holandesa, así como de una cadena de sociedades: el socio principal de la sociedad recurrente es la sociedad holandesa, cuyo socio es una sociedad residente en Curaçao y el socio de esta es otra sociedad andorrana, cuyo socio es la persona física que posee el 3% del capital de la sociedad recurrente. La inspección sostiene que el beneficiario efectivo de los intereses satisfechos por la recurrente es la sociedad andorrana y por ello esos intereses deberían haber estado sujetos a retención a cuenta del IRNR. En consecuencia, somete a retención del 21% esos intereses. La inspección fundamenta la regularización en base al concepto de "beneficiario efectivo" de la Directiva 2003/49/CE. En base a lo anterior el TEAC concluye que en el presente caso resulta del expediente que ninguna de las entidades *holding* intermedias posicionadas en la UE son las beneficiarias efectivas, sino que esta cualidad concurre en la entidad residente en Andorra y concurren indicios suficientes que acreditan la existencia de prácticas abusivas, pues su única finalidad parece ser "la de servir de instrumento para canalizar fondos entre las mismas". El art. 4 de la Directiva establece que "Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario." añadiendo en su art. 5 que "Un establecimiento permanente será tratado como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones: a) si los créditos, derechos o usos de las informaciones que den origen a los pagos de intereses o cánones tienen relación efectiva con dicho establecimiento permanente. Por otro lado, la STS de 22 de junio de 2023, recurso n.º 6517/2021 establece que cuando 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 art 1.1 de la Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación. De suerte que aún no recogiendo la legislación nacional una norma antiabuso sería de aplicación las normas antiabuso europeas, puesto que la teoría sobre el abuso de derecho es calificada como principio general del Derecho Europeo, gozando de aplicación automática, sin que se precise su transposición a las normas nacionales para su aplicación. En el presente caso procede la aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo por lo que no procede la exención de los intereses pagados por el obligado tributario lo que determina la procedencia de la retención y de la regularización practicada. La resolución del TEAC, que no ha hecho más que aplicar la normativa comunitaria a los efectos de si era procedente o no la exención prevista en el art. 14.1 c) TRLIRNR, razón por la que no puede acogerse que el TEAC haya resuelto en contra de la jurisprudencia comunitaria, vulnerando los principios de seguridad jurídica y legalidad.

**Sentencia****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 000810/2019**

Síguenos en...



**Tipo de Recurso:****PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General:****16124/2019****Demandante:****INVERME 2009, S.L.****Procurador:****BEATRIZ DE MIQUEL BALMES****Demandado:****TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.:****D. MARCIAL VIÑOLY PALOP****S E N T E N C I A Nº:****Ilma. Sra. Presidente:****Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA****D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

Madrid, a diecisiete de octubre de dos mil veinticuatro.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo 810/2019 que ante esta Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **INVERME 2009, S.L.**, representada por la Procuradora Dª. **BEATRIZ DE MIQUEL BALMESU**, contra la Resolución dictada por el **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL** de 8 de octubre de 2019 que procedió a estimar parcialmente en el sentido de anular el Acuerdo Sancionador, así como confirmar el Acuerdo de Liquidación relativa al concepto Retenciones a Cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a los ejercicios 2012, 2013 y 2014, por importe total de 455.565,56 euros. Siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Por la parte recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en fecha 20 de noviembre de 2019, Siendo admitido a trámite el recurso por decreto de fecha 4 de diciembre de 2019, con reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.**-Recibido el expediente administrativo, y, en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 29 de julio de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:

" (...)dicte sentencia por la que:

1º.- Anule la Resolución del TEAC de fecha 8 de octubre de 2019, dictada en la Reclamación Económico-Administrativa número NUM000 y la liquidación de la que trae causa, por ser ésta, como se ha expuesto, contraria a Derecho.

2º.- Condene a la Administración Tributaria al pago de las costas originadas por este Recurso Contencioso-Administrativo. .... .".

**TERCERO.**-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 14 de octubre de 2020, en el cual, tras alegar los hechos, y, los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

**CUARTO.**-Fijada la cuantía y presentadas por las partes conclusiones sucintas, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

**QUINTO.**-Se señaló para votación y fallo el día 18 de septiembre de 2024, continuando la deliberación el 9 de octubre de 2024, fechas en que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

Síguenos en...



**SEXTO.** -La cuantía del recurso se ha fijado en 455.565,56 euros.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Marcial Viñoly Palop, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**-Por la representación de la mercantil INVERME 2009, S.L. se recurre la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 que procedió a estimar parcialmente en el sentido de anular el Acuerdo Sancionador, así como confirmar el Acuerdo de Liquidación relativa al concepto Retenciones a Cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a los ejercicios 2012, 2013 y 2014, por importe total de 455.565,56 euros.

**SEGUNDO.**-A los efectos de resolución del presente procedimiento son de tener en cuenta lo siguientes antecedentes de hecho recogidos en la resolución ahora impugnada:

- INVERME 2009, S.L., se constituye el 09-03-2009 con un capital social de 3.100 euros. su socio fundador fue D. Rodolfo.

- Tras su constitución se amplió el capital social en dos ocasiones. El capital social de INVERME 2009, S.L., quedó establecido en 9.003.100 euros, siendo sus socios, la entidad holandesa MORCHE HOLDING BV que era titular del 99,97% y el Sr. Rodolfo del 0,03%.

- En actuaciones de comprobación realizadas con INVERME 2009 SL por el IVA del ejercicio 2011, el Sr. Rodolfo, representante legal de la entidad, manifestó en diligencia de fecha 06/09/2011, incorporada al presente expediente, lo siguiente: "el único socio de MORCHE HOLDING BV es Adolfo, de nacionalidad andorrana y titular de pasaporte de su nacionalidad nº NUM001, según consta en escritura ante notario Miguel Maldonado Chiarri, nº protocolo 1869 de 14.10.2010. También aportan la acreditación de la condición del principal socio de una cadena de sociedades, y se puede sintetizar del modo siguiente: - El socio principal de INVERME SL es MORCHE HOLDING BV (residencia Holanda) - El socio de MORCHE HOLDING BV es MORCHE HOLDING NV (residencia Curaçao) - El socio de MORCHE HOLDING NV es PROMOCIONES SARGA SLU (Andorra) - El socio PROMOCIONES SARGA SLU es D. Adolfo (Andorra).

- Consta incorporado al expediente electrónico un informe incluido a las Diligencias Previas del Procedimiento Abreviado nº 000299/2012 seguido en el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 3 de Alcoy en el que se han investigado y analizado, entre otras, las transacciones financieras entre cuentas bancarias abiertas en distintos países a nombre de las sociedades INVERME 2009, SL, MORCHE HOLDING BV, MORCHE. El Informe es de fecha 23/06/2014 y fue elaborado por funcionarios del Área Regional de Vigilancia Aduanera de Valencia.

- Las conclusiones recogidas en el Informe son: Se realizan durante el periodo diciembre 2009 a mediados de 2012 transferencias de PROMOTORA SARGA, S.L.U., a MORCHE HOLDING NV, de ésta a MORCHE HOLDING BV, y de la holandesa a INVERME 2009, S.L. Se realizan de forma sucesiva y por los mismos importes. También INVERME 2009, S.L., efectúa devoluciones de dinero en concepto de intereses y/o devolución de préstamo en sentido inverso: a MORCHE HOLDING BV, de ésta a MORCHE HOLDING NV y que finalmente lo transfiere a PROMOTORA SARGA, S.L.U. El contenido de las cuentas no refleja actividad comercial alguna. A la vista de las cuentas bancarias, su única finalidad es la de servir de instrumento para canalizar fondos entre las mismas. En la información bancaria aportada coincide la sede de MORCHE HOLDING BV y MORCHE HOLDING NV. En resumen, se ha corroborado que se han transferido 13.900.000 euros por la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA, S.L.U., a INVERME 2009, S.L., interviniendo MORCHE HOLDING BV y MORCHE HOLDING NV como sociedades interpuestas.

- En base a los hechos expuestos la inspección sostiene que el beneficiario efectivo de los intereses satisfechos por INVERME 2009 SL es la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA SLU y por ello esos intereses deberían haber estado sujetos a retención a cuenta del IRNR. En consecuencia, somete a retención del 21% esos intereses. La inspección fundamenta la regularización en base al concepto de "beneficiario efectivo" de la Directiva 2003/49/CE.

- En base a lo anterior el TEAC concluye que en el presente caso resulta del expediente que ninguna de las entidades holding intermedias posicionadas en la UE son las beneficiarias efectivas, sino que esta cualidad concurre en la entidad residente en Andorra, PROMOTORA SARGA, S.L.U. Además, concurren indicios suficientes que acreditan la existencia de prácticas abusivas. Está acreditada la remisión de fondos por parte de la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA SL a INVERME 2009 SL, interviniendo MORCHE HOLDING NV y MORCHE HOLDING BV como sociedades interpuestas. Consta en el expediente que se realizan

Síguenos en...

transferencias de PROMOTORA SARGA, S.L.U. a MORCHE HOLDING NV de ésta a MORCHE HOLDING BV y de ésta a INVERME 2009, S.L. Se realizan de forma sucesiva y por los mismos importes. También consta que INVERME 2009, S.L., efectúa devoluciones de dinero en concepto de intereses y/o devolución de préstamo en sentido inverso: a MORCHE HOLDING BV, de ésta a MORCHE HOLDING NV y que finalmente lo transfiere a PROMOTORA SARGA, S.L.U. Además, consta en el expediente que el contenido de las cuentas bancarias examinadas de las entidades MORCHE HOLDING NV y MORCHE HOLDING BV no refleja la existencia de actividad comercial alguna; no aparece referencia alguna a clientes o proveedores, ni figuran conceptos como pago de nóminas, suministros o servicios. Tampoco se muestran como sociedades independientes, sólo se relacionan entre sí o con PROMOTORA SARGA SL e INVERME 2009 SL. Su única finalidad parece ser "la de servir de instrumento para canalizar fondos entre las mismas". En base a lo expuesto entendemos procedente la aplicación a este caso de la cláusula del beneficiario efectivo por lo que no procede la exención de los intereses pagados por el obligado tributario lo que determina la procedencia de la retención y de la regularización practicada.

**TERCERO.-**Se alega en la demanda:

- Prescripción del derecho a liquidar.
- Falta de acreditación de que la sociedad matriz holandesa no era el beneficiario efectivo de los intereses satisfechos por INVERME.
- procedencia de la exención en el IRNR en los intereses satisfechos por INVERME a su socio residente en la UE, al no ser una transposición de la DIRECTIVA y al no tener la DIRECTIVA efecto vertical.
- Necesidad de haber acudido al artículo 16 de la LGT o en su caso de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (anteriormente, fraude de ley) previsto en el artículo 15 de la LGT.
- Imprudencia de la regularización por no atenerse al resultado de la prueba, en sede judicial penal.

**CUARTO.-**EL Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso.

**QUINTO.-**Sobre la prescripción del derecho a liquidar.

Se hace constar en el Acuerdo de Liquidación, en relación al plazo de duración de las actuaciones, la existencia de un único periodo de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración debido a la solicitud de aplazamiento formulada por el obligado tributario en relación con una de las comparecencias que debían tener lugar ante la Inspección (42 días).

A su vez se hace constar la existencia de una interrupción justificada de las enumeradas en el artículo 103 del RGAT por un periodo de 138 días, como consecuencia de la solicitud de valoración efectuada al Gabinete Técnico de la AEAT de un inmueble respecto del que el obligado tributario había contabilizado una pérdida por deterioro (periodo de tiempo transcurrido desde la remisión de la petición (11/02/2016) hasta la recepción del informe de valoración por el órgano competente para continuar el procedimiento (28/06/2016).

Se afirma, en consecuencia, que por los hechos expuestos en los párrafos anteriores, a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 104 LGT, del tiempo total transcurrido desde la fecha de inicio de las actuaciones, que tuvo lugar el 06/07/2016, hasta la fecha en que se dicta el presente acuerdo, no se han de computar 180 días naturales por dilaciones no imputables a la Administración. En consecuencia, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector concluiría el día 02/01/2017.

Según la demandante, si no se tiene en cuenta el plazo de interrupción de 138 días y teniendo en cuenta solo los 42 días de aplazamiento solicitado por la parte, el plazo de duración de las actuaciones vencería el día 17 de agosto de 2016. Como el Acuerdo de liquidación se notificó el 7 de diciembre de 2016, las actuaciones inspectoras superaron el plazo máximo de duración del procedimiento inspector ex artículo 150.1 de la LGT, con la consiguiente pérdida de su eficacia interruptora de la prescripción - artículo 150.2 de la LGT-.

Se alega en la demanda, para entender que no se puede tener en cuenta el plazo de 180 días de interrupción por la solicitud del informe, que se obtuvo la información requerida por la Inspección antes de que se agotara el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, citando al respecto la STS de 26 de enero de 2011, y ello por no motivarse por la Inspección que

dicha interrupción justificada de las actuaciones impidió concluir en el plazo máximo previsto las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, se alega la inexistencia de relación entre el informe de valoración pedido, relativo al IS, y las actuaciones de las que resulta la liquidación por el concepto de RIRNR.

A) en relación con la primera cuestión, teniendo en cuenta que las actuaciones inspectoras se iniciaron con fecha 6 de julio de 2015, a los que hay que sumar los 42 días del aplazamiento solicitado por la parte, el plazo para finalizar las actuaciones sería el 17 de agosto de 2016. Como el informe solicitado se recibió el 28 de junio de 2016, se alega que se pudieron finalizar las actuaciones en plazo. Por ello los 138 días que mediaron entre la petición del informe y su recepción no pueden considerarse como interrupción justificada.

En el presente caso, las actuaciones inspectoras se iniciaron con fecha 6/07/2015. Con fecha 8/07/2016 (diligencia 9) se solicitó por la parte un aplazamiento hasta el 28/09/2016 (42 días). Con fecha 11 de febrero de 2016 se ha solicitado, al Gabinete Técnico de la A.E.A.T., valoración del inmueble adjudicado a INVERME 2009, mediante decreto de 03/09/2013 del Juzgado de 1ª Instancia nº4 de Elche, en ejecución hipotecaria. Con fecha 28/06/2016 el Gabinete Técnico de la AEAT remitió valoración solicitada con fecha 11/02/2016 del citado inmueble. El día 28/09/2016 se tiene por incorporado dicho informe y se da traslado para alegaciones por 10 días (diligencia 10). Con fecha 21/10/2016 se dicta Acta de disconformidad. Con fecha 8/11/2016 se realizan alegaciones a dicha acta. Por último, con fecha 2/12/2016 se dicha Acuerdo de liquidación que es notificado el 7/12/2016.

Se apoya dicha tesis en la STS de 26 de enero de 2011, dictada en el recurso 964/2009, que a su vez cita la STS de 24 de enero de 2011 en la que se afirmaba: *"Siendo así, parece razonable concluir que no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información interesada, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se endereza el procedimiento. Item más, aun siendo justificada, si durante el tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Ocurrirá así cuando la entrada de los datos tenga lugar una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se disponía de un suficiente margen temporal para, tras el pertinente análisis de la información recabada, practicar la oportuna liquidación."*

Expuesta los trámites realizados por la Inspección hasta llegar al dictado del Acuerdo de liquidación, no se puede sino concluir que no ha existido ninguna demora de carácter negligente por parte de la Administración tributaria y que si el acuerdo de liquidación se dictó fuera del plazo previsto legalmente fue porque, una vez recibido el informe de valoración del inmueble adjudicado a INVERME 2009 en ejecución hipotecaria, no hubo tiempo material para cumplir en plazo con los sucesivos trámite que había que practicar con la finalidad de dictar el acuerdo de liquidación, sin que se advierta en la celebración de los mismos una dilación indebida o injustificada por parte de la Administración, como se advierte de los plazos transcurridos entre los mismos y que ha sido expuesto anteriormente.

B) Se alega en segundo lugar la inexistencia de relación entre el informe de valoración pedido, relativo al IS, y las actuaciones de las que resulta la liquidación por el concepto de RIRNR.

Tal como consta en el acuerdo de liquidación, mediante comunicación de fecha 27/01/2016 se procedió a ampliar la extensión del procedimiento, que pasó a incluir en su objeto, además del Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2010 a 2013, la comprobación con alcance general de los siguientes conceptos y periodos:

RETENCION/INGRESO A CTA.RTOS.TRABAJO/PROFESIONAL: 1T/2011 a 4T/2014

RETENCIONES/INGRESOS A CUENTA.CAPITAL MOBILIARIO: 1T/2011 a 4T/2014

RETENCIONES A CTA. IMPOSICION NO RESIDENTES: 1T/2011 a 4T/2014

A su vez, no es discutido que el informe de valoración solicitado era necesario para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, la alegación realizada por la parte no puede prosperar al no tener en cuenta el carácter unitario de las actuaciones.

Así se ha pronunciado el Tribunal Supremo entre otras en su sentencia de 23 de junio de 2016 (recurso 2309/2015), cuya doctrina es recogida posteriormente en la STS de 15 de diciembre de 2020 (recurso 342/2018) de en el que se afirmaba:

*"El referido carácter unitario de las actuaciones inspectoras que se deduce del artículo 150 LGT responde, sin duda, a las reglas de la lógica más elemental, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia. Ahora bien, no menos cierto es que para que pueda atribuirse a un procedimiento inspector ese carácter unitario y para que, en consecuencia, los efectos*

*interrumpivos de unas diligencias practicadas en relación a concretos periodos o conceptos tributarios alcancen a los demás periodos y conceptos incluidos en la comunicación de inicio, no basta con que formalmente se haya incoado el procedimiento y se hayan incluido en dicha comunicación los diversos conceptos impositivos y periodos objeto de las actuaciones inspectoras. Es preciso, además, que materialmente también ese procedimiento único pueda identificarse como tal."*

Es de tener en cuenta que el plazo para liquidar todos los impuestos objeto de inspección es el mismo para todos, por lo que la interrupción del plazo para realizar la valoración del inmueble sujeto al impuesto de sociedades, que en ningún momento se ha cuestionado, afecta también al IRNR

Independientemente de que la valoración del inmueble solo tenga relevancia para el impuesto sobre sociedades, dado el carácter unitario del procedimiento de inspección, la interrupción de las actuaciones.

**SEXTO.-**Sobre la falta de acreditación de que la sociedad holandesa no era la beneficiaria efectiva.

Se alega que corresponde a la Administración probar o aportar indicios sobre su afirmación de que MHBV no era el beneficiario efectivo de los intereses pagados y que a tales efectos no es suficiente el Informe emitido en fecha 23 de junio de 2014 emitido por el Área Regional de Vigilancia Aduanera de Valencia, en el marco de las Diligencias Previas del Procedimiento Abreviado nº 299/2012, que por otro lado no hacían referencia alguna al ejercicio 2014.

Consta en la resolución del TEAC:

- 1.- INVERME 2009, S.L., se constituye el 09-03-2009 con un capital social de 3.100 euros (3.100 participaciones sociales de 1 euro de valor nominal); su socio fundador fue D. Rodolfo.

- Tras su constitución se amplió el capital social el 25-01-2010 en 4.000.000 euros y el 26-11-2013 en 5.000.000 euros. La ampliación de capital de noviembre de 2013 se realizó por el procedimiento de compensación de créditos.

- Las dos ampliaciones fueron suscritas por la sociedad holandesa, MORCHE HOLDING, BV.

- Tras la segunda ampliación, el capital social de INVERME 2009, S.L., quedó establecido en 9.003.100 euros, siendo sus socios, la entidad holandesa MORCHE HOLDING BV que era titular del 99,97% y el Sr. Rodolfo del 0,03%.

- En el Acuerdo de Liquidación figuran las cantidades que en concepto de préstamo recibió INVERME 2009 SL de MORCHE HOLDING BV -figura la fecha de concesión, el importe y el tipo de interés (7%).

- D. Rodolfo, interviniendo en nombre y representación de INVERME 2009, S.L., realizó con fecha 14-10-2010 las siguientes manifestaciones ante notario según acta de manifestaciones otorgada ante notario (número 1869 de protocolo):

- En actuaciones de comprobación realizadas con INVERME 2009 SL por el IVA del ejercicio 2011, el Sr. Rodolfo, representante legal de la entidad, manifestó en diligencia de fecha 06/09/2011, incorporada al presente expediente, lo siguiente: "el único socio de MORCHE HOLDING BV es Adolfo, de nacionalidad andorrana y titular de pasaporte de su nacionalidad nº NUM001, según consta en escritura ante notario Miguel Maldonado Chiarri, nº protocolo 1869 de 14.10.2010.

- También aportan la acreditación de la condición del principal socio de una cadena de sociedades, y se puede sintetizar del modo siguiente:

- El socio principal de INVERME SL es MORCHE HOLDING BV (residencia Holanda)

- El socio de MORCHE HOLDING BV es MORCHE HOLDING NV (residencia Curaçao)

- El socio de MORCHE HOLDING NV es PROMOCIONES SARGA SLU (Andorra) - El socio PROMOCIONES SARGA SLU es D. Adolfo (Andorra).

- Por otro lado, mediante escrito de fecha 19/09/2011, incorporado al presente expediente, el Sr. Rodolfo manifestó lo siguiente:

- "Que me puse en contacto con el Sr. Adolfo (nacional andorrano cuyos datos personales ya conoce esta inspección por haberse entregado documentación fehaciente) para que pudiera facilitarme esta documentación y de este modo cumplir con el requerimiento indicado.

Que me facilita la documentación siguiente, que se aporta en esta instrucción:

1. Certificado emitido por el Registro de sociedades mercantiles del Gobierno de Andorra en fecha 26 de agosto de 2011, con apostilla en lengua catalana el 29 agosto 2011, en la que consta cómo el Sr. Adolfo es administrador único y socio único de la entidad PROMOTORA SARGA, S.L.U.

2. Escritura pública de modificación de estatutos de la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA S.L.U. (de fecha 30 diciembre 2009; apostillada en lengua catalana en fecha 24 agosto 2011) en la que consta cómo el Sr. Adolfo es el administrador único de la sociedad y cómo (art. 2 de los estatutos sociales) su objeto social es la promoción, urbanización y compraventa de todo tipo de viviendas, edificios, terrenos y otros tipos de bienes inmuebles.

3. Certificado de fecha 19 agosto 2011, apostillado en fecha 22 agosto 2011 (en lengua original inglesa) que acredita que la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA S.L.U. es propietaria de la entidad MORCHE HOLDING N.V.

4. Certificado de fecha 13 septiembre 2011, apostillado en fecha 14 septiembre 2011 (en lengua original inglesa) que acredita que MORCHE HOLDING N.V. es propietaria de MORCHE HOLDING B.V.

- Inspección el 24/02/2016 (diligencia número 6), se obtuvo la siguiente información:

- Se le requiere que manifieste si el prestamista la entidad MORCHE HOLDING, BV, se dedica al negocio bancario o financiero, en caso contrario, se le requiere que indique si desarrolla alguna actividad económica. Manifiesta que se aportó documentación referida a esta sociedad en comprobación anterior de la Inspección, y se recoge en Acta de conformidad nº A01 NUM002.

En ella se recoge la cadena de participaciones de esta entidad, participada a su vez por MORCHE HOLDING NV, Y ESTA A SU VEZ POR PROMOTORA SARGA, SLU. Finalmente, el socio de esta es el Sr. Adolfo. Manifiesta que en último término el titular real de INVERME sería EL Sr. Adolfo. Manifiesta que esta condición está recogida en escritura pública, extendida al efecto.

- Se le requiere que indique si conoce a los socios que directamente o indirectamente controlan a la sociedad prestataria. En su caso, que identifique a los propietarios de la sociedad:

Manifiesta que es el Sr. Adolfo. Que "desconoce si hay alguien más". -

- Se pregunta si se concedió algún tipo de garantía adicional en garantía del préstamo, bien por su parte como terceros por su cuenta, para la obtención del préstamo, en su caso, que justifique su naturaleza, constitución de las garantías y persona que las otorgo.

Manifiesta que la mayor parte de los inmuebles se han constituido en garantía de préstamo hipotecario a favor de PROMOTORA SARGA (del Sr. Adolfo). Se trataba de que el ANDBANK le prestara dinero a dicha entidad que a su vez se lo da a MORCHE HOLDING NV, de ahí a MORCHE HOLDING BV que, a su vez, se lo envía a INVERME 2009.

- B) Aclarar su relación con MORCHE BV Y MORCHE NV.

Manifiesta que INVERME ES PROPIEDAD DE MORCHE BV.

- Identificar personas de contacto y responsables de dichas entidades: hasta donde él sabe, es el Sr. Adolfo. Manifiesta que son sociedades instrumentales para que la sociedad andorrana invierta en España".

- Consta incorporado al expediente electrónico un informe incluido a las Diligencias Previas del Procedimiento Abreviado nº 000299/2012 seguido en el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 3 de Alcoy en el que se han investigado y analizado, entre otras, las transacciones financieras entre cuentas bancarias abiertas en distintos países a nombre de las sociedades INVERME 2009, SL, MORCHE HOLDING BV, MORCHE HOLDING NV y PROMOTORA SARGA, S.L.U. El Informe es de fecha 23/06/2014 y fue elaborado por funcionarios del Área Regional de Vigilancia Aduanera de Valencia.

- Las autoridades holandesas habían facilitado diversa documentación referente a cuentas abiertas en FORTIS BANK a nombre de MORCHE HOLDING BV y MORCHE HOLDING NV. En fecha 14/11/2011 el saldo de las cuentas se transfirió al ABN AMRO BANK.

- Las conclusiones recogidas en el Informe son:

Se realizan durante el periodo diciembre 2009 a mediados de 2012 transferencias de PROMOTORA SARGA, S.L.U., a MORCHE HOLDING NV, de ésta a MORCHE HOLDING BV, y de la holandesa a INVERME 2009, S.L. Se realizan de forma sucesiva y por los mismos importes. También INVERME 2009, S.L., efectúa devoluciones de dinero en concepto de intereses y/o devolución de préstamo en sentido inverso: a MORCHE HOLDING BV, de ésta a MORCHE HOLDING NV y que finalmente lo transfiere a PROMOTORA SARGA, S.L.U.

El contenido de las cuentas no refleja actividad comercial alguna. A la vista de las cuentas bancarias, su única finalidad es la de servir de instrumento para canalizar fondos entre las mismas. En la información bancaria aportada coincide la sede de MORCHE HOLDING BV y MORCHE HOLDING NV.

En resumen, se ha corroborado que se han transferido 13.900.000 euros por la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA, S.L.U., a INVERME 2009, S.L., interviniendo MORCHE HOLDING BV y MORCHE HOLDING NV como sociedades interpuestas.

En base a los hechos expuestos la inspección sostiene que el beneficiario efectivo de los intereses satisfechos por INVERME 2009 SL es la sociedad andorrana PROMOTORA SARGA SLU y por ello esos intereses deberían haber estado sujetos a retención a cuenta del IRNR. En consecuencia, somete a retención del 21% esos intereses.

Pues bien, todo lo expuesto acredita con claridad que MORCHE HOLDING BV no era el beneficiario efectivo, ya que las cantidades recibidas de INVERME 2009 SL eran traspasadas a MORCHE HOLDING NV y de ahí a PROMOTORA SARGA, S.L.U. que era la perceptora definitiva de los intereses abonados por INVERME. En ningún momento se ha cuestionado tal operativa, ni se ha demostrado que las sociedades intermediarias MORCHE HOLDING BV y MORCHE HOLDING NV, que carecían de actividad, cuestión tampoco discutida, no tenían otra finalidad que figurar como sociedades instrumentales con la finalidad de dirigir los intereses abonados por INVERME a PROMOTORA SARGA, S.L.U.

Por otro lado, si bien el informe a que hace referencia el acuerdo de liquidación se refiere a los ejercicios 2012 y 2013, los modelos 296 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen Anual de Retenciones/Ingresos a cuenta" se desprende que en todos los periodos comprobados 2012, 2013 y 2014, el obligado tributario satisfizo en concepto de intereses las cantidades referidas en el acuerdo de liquidación, correspondientes a los mismos préstamos.

Por último, y a los efectos de determinar quién es el beneficiario efectivo, debemos acudir a la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023 (recurso: 6517/2021) en la que se afirmaba:

*"Como se desprende de los términos de la sentencia, que a continuación se transcribirán, tomando como marco la Directiva de intereses y cánones, rechaza que por beneficiario efectivo pueda entenderse aquel que es identificado formalmente, sino que debe considerarse beneficiario efectivo a la persona que disfruta económicamente de los pagos percibidos y que dispone por tanto de la facultad de determinar libremente el destino de éstos. En la línea, dos apuntes resultan interesante recalcar, uno, en contraposición con la postura mantenida por este Tribunal Supremo, el reconocimiento explícito de que son relevantes y aplicables los principios de la OCDE, y otro, que la definición de beneficiario efectivo no puede cogerse del derecho nacional, dado su diverso alcance, debiéndose tener en cuenta la evolución del mismo al momento en que debe aplicarse conforme a una interpretación dinámica, y atendiendo a los futuros cambios en los Comentarios de del Modelo de Convenio de la OCDE.*

*Como ahora se verá el TJUE [en referencia a la STJUE DE 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, por una parte y C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 por otra], conforme a la Directiva 2003/49/CEE, sin delimitar acabadamente el concepto de " beneficiario efectivo", establece que con el mismo se designa una persona que disfruta realmente de los intereses que le son abonados, de modo que los recibe en su propio beneficio y no en calidad de intermediario:*

*"108 A este respecto, a la hora de examinar la estructura del grupo, carece de pertinencia el hecho de que entre los beneficiarios efectivos de los dividendos transferidos por la sociedad instrumental figuren entidades con residencia fiscal en un Estado tercero que ha celebrado un convenio de doble imposición con el Estado miembro de la fuente. Se ha de resaltar, en efecto, que la existencia de tal convenio no excluye de por sí un abuso de Derecho. De esta manera, un convenio del tipo expresado no obsta para que pueda declararse la existencia de un abuso de Derecho debidamente acreditado sobre la base de unos hechos que ponen de manifiesto que unos operadores económicos han realizado operaciones puramente formales o artificiales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de disfrutar ilícitamente de la exención de la retención en la fuente establecida en el artículo 5 de la Directiva 90/435 .*

En el presente caso es evidente que la perceptora final de los intereses abonados por INVERME es la mercantil PROMOTORA SARGA, S.L.U. y que la sociedad MORCHE HOLDING BV no era mas que una sociedad intermediaria con la única finalidad de canalizar los mismos a PROMOTORA SARGA, S.L.U. utilizando también para ello la sociedad MORCHE HOLDING NV. No hay que olvidar que el socio principal de INVERME SL es MORCHE HOLDING BV, que el socio de MORCHE HOLDING BV es MORCHE HOLDING NV y que el socio de MORCHE HOLDING NV es PROMOCIONES SARGA SLU. Consta igualmente que ambas sociedades intermediarias carecían de actividad.

**SEPTIMO.-**Sobre la aplicación de la Directiva 2003/49/ CE.

Síguenos en...





Se manifiesta que la exención española de intereses en el IRNR a prestamistas residentes en la UE fue introducida en 1990 a través de dos leyes diferentes: el Real Decreto-ley 5/1990 (para contribuyentes individuales no residentes) y la Ley 31/1990 (para entidades jurídicas no residentes). Por otra parte, la Directiva 2003/49/CE fue propuesta en 1998 y finalmente aprobada y publicada en 2003. Por ello, al no emanar la exención doméstica de la transposición de la Directiva, siendo la referida normativa anterior, incluso, a dicha transposición, su interpretación y ámbito de aplicación no puede quedar acotado por lo dispuesto en dicha Directiva, ni sujeto al cumplimiento de sus requisitos y/o restricciones.

Dicha argumentación no tiene mucho recorrido. Una aprobada la Directiva 2003/49/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, sobre régimen fiscal aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades de diferentes Estados miembros, la normativa interna ha de interpretarse a la luz de la misma.

A tal efecto, el art. 4 de la Directiva establece que "Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario." añadiendo en su art. 5 que "Un establecimiento permanente será tratado como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones: a) si los créditos, derechos o usos de las informaciones que den origen a los pagos de intereses o cánones tienen relación efectiva con dicho establecimiento permanente. En el presente caso no concurre ninguno de los requisitos.

Por otro lado, tal como establece la STS de 22 de junio de 2023 (Recurso: 6517/2021) "Compendiando y desarrollando a continuación la doctrina jurisprudencial sobre el abuso de derecho, de construcción del propio TJUE, como concepto nuclear en la lucha contra el fraude fiscal, dotándolo de una perspectiva propia, haciéndolo pivotar sobre el principio europeo de que los justiciables no pueden invocar normas de Derecho europeo de manera fraudulenta o abusiva, lo que debe interpretarse por las autoridades nacionales y órganos jurisdiccionales en el sentido de que cuando 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 artº 1.1 de la Directiva 2003/49, del Consejo, de 3 de junio de 2003 ,relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación. De suerte que aún no recogiendo la legislación nacional una norma antiabuso sería de aplicación las normas antiabuso europeas, puesto que la teoría sobre el abuso de derecho es calificada como principio general del Derecho Europeo, gozando de aplicación automática, sin que se precise su transposición a las normas nacionales para su aplicación."

Al respecto, el TJUE en su sentencia de 26 de febrero de 2019 (C116/16) afirmaba que:

"Siguiendo su propia construcción, dado que no todo rodeo para evitar la aplicación de un determinado régimen jurídico resulta ilegítimo, sino solo el que resulta abusivo, es necesario analizar caso por caso ( STJUE, de 9 de marzo de 1999, caso Centros Ltd . contra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, asunto C-212/97 ), teniendo la consideración de abusiva aquella situación en la que se crean artificialmente las condiciones necesarias para la obtención de la ventaja ( STJUE, de 11 de octubre de 1977, caso Cremer, asunto C-125/76 ). Al efecto señala que:

*"98 De este modo, el examen del conjunto de los hechos es lo que permitirá verificar si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva, y especialmente si los operadores económicos han efectuado operaciones puramente formales o artificiales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja indebida (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11 , EU:C:2013:409 , apartados 47 a 49; de 13 de marzo de 2014, SICES y otros, C-155/13 , EU:C:2014:145 , apartado 33, y de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi, C-131/14 , EU:C:2016:255 , apartado 47).*

*99 No corresponde al Tribunal de Justicia apreciar los hechos de los asuntos principales. No obstante, al pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia puede, en su caso, proporcionar indicios a los órganos jurisdiccionales nacionales con el objeto de guiarles en la apreciación del asunto que deben juzgar. En los asuntos principales, aunque la presencia de algunos de esos indicios pudiera permitir extraer la conclusión de que existe un abuso de Derecho, incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar si tales indicios son objetivos y concordantes, y si las demandadas en los litigios principales tuvieron la posibilidad de aportar pruebas en contrario."*

Los indicios que apunta el TJUE son:

*"100 Puede considerarse que constituye un escenario artificial un grupo de sociedades que no ha sido creado por razones que obedezcan a la realidad económica y que, dotado de una estructura puramente formal, persigue, como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. Corresponde a tal definición el supuesto en que, utilizando una entidad instrumental intercalada, en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos, se elude el pago del impuesto sobre los dividendos.*

*101 De este modo, constituye un indicio de la existencia de una estructura creada con el objeto de disfrutar indebidamente de la exención establecida en el artículo 5 de la Directiva 90/435 la circunstancia de que dichos dividendos, una vez percibidos, sean retransferidos por la sociedad perceptora íntegramente o en su cuasi totalidad, y en un plazo muy breve, a entidades que no cumplen los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435, ya sea porque no están domiciliadas en ningún Estado miembro bien porque no han sido constituidas revistiendo alguna de las formas que contempla esta Directiva, o bien porque no están sujetas a uno de los impuestos enumerados en el artículo 2, letra c), de dicha Directiva, o bien porque no constituyen una "sociedad matriz" y no cumplen los requisitos del artículo 3 de la misma Directiva.*

*102 Pues bien, entidades como las sociedades de que se trata en el asunto C-117/16 o como las sociedades de inversión en cuestión en el asunto C-116/16, que tienen su residencia fiscal fuera de la Unión, no satisfacen los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435. En dichos asuntos, si la empresa danesa deudora hubiera pagado los dividendos directamente a las entidades que, según el Ministerio de Hacienda, eran los beneficiarios efectivos, el Reino de Dinamarca habría podido percibir el impuesto retenido en la fuente.*

*103 De igual forma, el carácter artificial de un escenario puede ser corroborado por la circunstancia de que el grupo de sociedades implicado posea una estructura tal que la sociedad perceptora de los dividendos pagados por la sociedad deudora deba transferir a su vez esos dividendos a una tercera sociedad que no cumple los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435, con la consecuencia de que aquella sociedad solo realiza un beneficio gravable insignificante cuando opera como sociedad instrumental con la función de permitir que las cantidades satisfechas fluyan de la sociedad deudora a la beneficiaria efectiva de esos importes.*

*104 La circunstancia de que una sociedad opera como sociedad instrumental puede probarse cuando la única actividad que realiza dicha entidad consiste en la percepción de los dividendos y la transferencia de estos al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales. A este respecto, la falta de una actividad económica real deberá deducirse, teniendo en cuenta las características singulares de la actividad de que se trate, de un análisis del conjunto de los datos pertinentes relativos, en particular, a la gestión de la sociedad, a sus estados contables, a la estructura de sus costes y a los gastos reales soportados, al personal que emplea, así como a las instalaciones de que dispone."*

Por último, el derecho nacional debe siempre ser interpretado conforme a la normativa comunitaria. Así, La sentencia del TJUE 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros, C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, declara en tres de sus apartados lo siguiente:

*"114 La exigencia de una interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado en la medida en que permite al órgano jurisdiccional nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho comunitario cuando resuelve el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2003, Mau, C-160/01, Rec. p. I-4791, apartado 34).*

*115 Si bien el principio de interpretación conforme del Derecho nacional, impuesto de este modo por el Derecho comunitario, se refiere, en primer lugar, a las normas internas establecidas para adaptar el Derecho nacional a la directiva de que se trate, no se limita, sin embargo, a la exégesis de dichas normas, sino que requiere que el órgano jurisdiccional nacional tome en consideración todo el Derecho nacional para apreciar en qué medida puede éste ser objeto de una aplicación que no lleve a un resultado contrario al perseguido por la directiva (véase, en este sentido, la sentencia Carbonari y otros, antes citada, apartados 49 y 50).*

*116 A este respecto, si el Derecho nacional, mediante la aplicación de los métodos de interpretación reconocidos por éste, permite, en determinadas circunstancias, interpretar una disposición del ordenamiento jurídico interno de tal manera que se evite un conflicto con otra norma de Derecho interno o reducir con este fin el alcance de dicha disposición aplicándola sólo en la medida en que resulta compatible con la referida norma, el órgano jurisdiccional tiene la obligación de utilizar los mismos métodos con objeto de alcanzar el resultado perseguido por la directiva".*

Y esto es lo que ha realizado la resolución del TEAC, que no ha hecho mas que aplicar la normativa comunitaria a los efectos de si era procedente o no la exención prevista en el art. 14.1 c) del TRLIRNR, razón por la que no puede acogerse que el TEAC haya resuelto en contra de la jurisprudencia comunitaria, vulnerando los principios de seguridad jurídica y **legalidad**.

**OCTAVO.-**Ausencia de norma legal que sustente la regularización.

Se alega que, ante la ausencia de una cláusula antiabuso específica, la Inspección podría haber procedido a regularizar la situación planteada, eliminando los negocios anómalos por las vías previstas en el ordenamiento jurídico, esto es, declarando la existencia de simulación negocial prevista en el artículo 16 de la LGT o en su caso de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (anteriormente, fraude de ley) previsto en el artículo 15 de la LGT.

La premisa de que parte la actora cae por su propio peso desde el momento que la propia Directiva 2003/49 prevé que por las autoridades nacionales y órganos jurisdiccionales deben denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses cuando produzca una práctica fraudulenta o abusiva.

Por tanto, no nos encontramos ante un supuesto de simulación del art. 16 de la LGT, o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (anteriormente, fraude de ley) previsto en el artículo 15 de la misma norma, sino únicamente de determinar si se dan o no los supuestos establecidos legalmente para beneficiarse de la exención, remitiéndonos, al respecto, a lo dispuesto en el fundamento anterior.

**NOVENO.-**Por último, se manifiesta la improcedencia de la regularización por no atenerse al resultado de la prueba, en sede judicial penal, y ello por entender que del informe emitido por la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Valencia, de 23 de junio de 2014, en el curso de las Diligencias Previas de investigación en el Procedimiento Abreviado número 299/2012 se deduce que a suma total de intereses satisfechos según el citado informe son 1.278.210 €, mientras que en el Acuerdo de liquidación se hace constar la cantidad de 1.321.606,13 €.

Ahora bien, el importe fijado por la Administración se deriva de las propias autoliquidaciones realizadas por la actora, por lo que mal puede venir ahora a mantener que dicho importe no es correcto en atención a su discrepancia con la cuantía fijada en el informe mencionado, en tanto que ambas cuantías pueden diferir por el hecho no haberse tenido en cuenta los mismos movimientos bancarios, ello además de no poder ir la propia parte contra sus propios actos.

Por todo lo expuesto, se desestima el presente recurso.

**DECIMO.-**Procede imponer las costas a la parte demandante de acuerdo con lo establecido en el artículo 139 LJCA.

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

### FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil INVERME 2009, S.L. contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019.

Con imposición de costas a la parte actora

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

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-**La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

