

TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia n.º 213/2025 de 27 de febrero de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1034/2023*

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de normas. Conflicto en la aplicación de la norma. IS. Base imponible. Gastos financieros. Artificiosidad de una operación. La cuestión que se plantea es determinar si la operación controvertida resulta notoriamente artificiosa. La Administración tributaria ha identificado adecuadamente la ventaja fiscal perseguida, consistente en la deducción por la entidad española de los gastos financieros del préstamo con el que se llevó a cabo la referida adquisición, erosionando de esta forma la base imponible. Asimismo, esos gastos financieros también fueron deducidos en las jurisdicciones fiscales donde radican las sociedades del grupo que efectuaron la adquisición. El Grupo, con la operación diseñada en cuanto a la forma de canalizar los fondos, ha conseguido una doble deducción de unos mismos gastos financieros: en España y en Canadá y USA. La artificiosidad de la operación viene constituida por perseguir exclusivamente una ventaja fiscal, y no por la presencia de un elemento transfronterizo. La regularización practicada se basó en la concurrencia de los elementos que configuran el conflicto en la aplicación de la norma, art. 15 LGT, al considerar la Inspección que concurrían los tres requisitos exigidos, esto es, que a través de las operaciones analizadas se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda; que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y que de la utilización de los actos o negocios no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. Lo que se declaró "*fraudulento*" fueron las operaciones realizadas en 2007, sin perjuicio de que los efectos fraudulentos se proyecten también en ejercicios posteriores, en concreto, en los ejercicios 2011 a 2013 regularizados, al haber seguido generando gastos financieros que la recurrente se ha deducido de la base imponible. Considera el Tribunal que se ha constatado la existencia de una práctica abusiva, consistente en crear un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo exclusivo de obtener una ventaja fiscal. El Tribunal resuelve que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea. La cláusula antiabuso nacional, conflicto en la aplicación de la norma – art. 15 LGT- ha de interpretarse conforme al Derecho de la UE, que ha considerado que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias. En esta línea, y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula antiabuso nacional, será necesario determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. La abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional al TJUE por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial. En el caso que se enjuicia no es necesario el planteamiento por esta Sala de cuestión prejudicial al TJUE, pues la cuestión suscitada está suficientemente aclarada por su jurisprudencia.

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
EDUARDO CALVO ROJAS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 213/2025**

Fecha de sentencia: 27/02/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1034/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 11/02/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1034/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 213/2025**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de febrero de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **1034/2023**, interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de la entidad **NUTRECO ESPAÑA, S.A.**, contra la sentencia de 29 de junio de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 532/2019.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 29 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 532/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de febrero de 2019, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por NUTRECO ESPAÑA, S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr D^o Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr.

Síguenos en...



Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de febrero de 2019, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, con imposición de costas a la recurrente» (sic).

Notificada la sentencia, se presentó por la parte demandante escrito solicitando el complemento y aclaración de la sentencia dictada, que fue resuelto por la Sala en auto de 28 de octubre de 2022, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor:

«LA SALA ACUERDA: No ha lugar a aclarar ni completar la sentencia de fecha 29 de junio de 2022, dictada en el presente recurso 532/2019.

Las costas seguirán el régimen establecido en la sentencia cuya aclaración se solicita».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación NUTRECO ESPAÑA, S.A., -en adelante, NUTRECO-, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia de 29 de junio de 2022, que desestimó el recurso núm. 532/2019, y el auto de 28 de octubre de 2022, que desestimó la solicitud de aclaración y complemento de sentencia. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 49, 56, 63 y 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

(ii) El artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.La Sala de instancia, por auto de 2 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de NUTRECO, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de febrero de 2024, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] **1.1.** *Determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España.*

1.2. *Precisar el alcance del deber judicial de plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre la eventual contradicción con el derecho de la Unión Europea de la actividad administrativa objeto de enjuiciamiento; o, de no hacerlo, del deber de motivar suficientemente la aplicación al caso debatido de las doctrinas del acto claro y el acto aclarado. Y si esa abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial, teniendo en cuenta las limitaciones de admisión del recurso de casación en nuestro ordenamiento.*

1.3. *Determinar, en su caso, la procedencia de planteamiento, por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, si es el caso, de la cuestión prejudicial indicada, en la hipótesis de que considere que la Sala de instancia haya interpretado o aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, atendida la alegación de vulneración de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales.*

3º) *Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:*

3.1. Los artículos 49, 56, 63 y 267 TFUE.

3.2. El artículo 15 LGT.

3.3. El artículo 88.2.f) LJCA.

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere la decisión del recurso, en virtud del artículo 90.4 de la LJCA".

2.El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en la representación ya acreditada de NUTRECO, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 25 de abril de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

Síguenos en...

Afirma que adicionalmente a las cuestiones de interés casacional, la Sala sentenciadora "[...] debe efectuar un pronunciamiento sobre la conformidad a Derecho de la aplicación del artículo 15 de la LGT con relación a actos y negocios jurídicos que no se declaran "notoriamente" artificiosos ni impropios -como tal precepto exige- y habiéndose omitido injustificadamente -en relación con la totalidad de los ejercicios regularizados- el informe de la comisión consultiva exigido por los arts. 15.2 y 159 de la Ley 58/2013, de 27 de diciembre, General Tributaria".

Asimismo, solicita la integración de hechos, conforme al artículo 93.2 LJCA, de determinadas circunstancias que califica de "relevantes", posteriores al informe emitido el 21 de enero de 2014 en el seno de un previo procedimiento de inspección -ejercicios 2007 a 2010- y anteriores al procedimiento de inspección origen del presente recurso.

El escrito de interposición aduce las siguientes infracciones:

2.1. Infracción de los artículos 49 , 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que reconocen, respectivamente, las libertades de establecimiento, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales.

2.1.1. Con carácter preliminar expone que NUTRECO (filial española de una sociedad francesa integrada en un grupo de matriz holandesa), para adquirir en 2007 activos y pasivos empresariales de Maple Leaf Inc. en EEUU y Canadá, relativos al negocio de nutrición animal, que dentro del grupo solo dependía de NUTRECO ESPAÑA, (a) obtiene financiación de su propio grupo en condiciones de mercado que no se han discutido, procedente en su mayor parte de entidades bancarias terceras; (b) y aporta esa financiación a una filial suya en otro Estado de la Unión Europea (Nutreco North America BV, en Países Bajos), para que (c) esta filial lleve a cabo la inversión en Canadá y USA. Es decir, que no lleva a cabo la adquisición de forma directa sino indirecta, a través de sociedades filiales.

Añade que el capital social de NUTRECO estaba ostentado en un 66,67% por Nutreco France S.A.S. y en un 33,33% por Nutreco International, B.V.; y, durante los ejercicios comprobados -2011 a 2013- disponía de un patrimonio neto superior a los 160 millones de euros y 20 trabajadores al cierre del ejercicio 2011; al cierre del ejercicio 2013 el patrimonio neto de la compañía ascendía a 209 millones de euros y tenía 21 trabajadores "[...] circunstancia evidenciada en las cuentas anuales de NUTRECO recogidas en el expediente y que pone de manifiesto que no se trata de una filial fantasma o pantalla del grupo, sino que la misma ostentaba un importante patrimonio material y personal; con una presencia importante en territorio español". Asimismo, señala que los intereses abonados por Nutreco España S.A. fueron sometidos a gravamen del 25 por 100 en Países Bajos, sin derecho a compensación de pérdidas, en sede del acreedor, Nutreco Nederland BV.

2.1.2. Afirma que la sentencia de instancia, "[...] no identifica correctamente el Derecho de la Unión Europea aplicable, lo que conduce a una interpretación y aplicación incorrectas del mismo, y a una consecuencia jurídica contraria a las exigencias que derivan de la primacía del ordenamiento de la Unión Europea. Además, la sentencia de la Audiencia Nacional desconoce que se produce una violación de las libertades de establecimiento, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales reconocidas por el TFUE".

Señala que "[...] tratar los pagos de intereses transfronterizos con mayor severidad que los pagos de intereses puramente nacionales es una restricción contraria a la libertad de establecimiento, a la libre circulación de capitales y a la libre prestación de servicios, como ha declarado el TJUE en sus sentencias de 3-10-2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU: C:2006:631, ap.41 y 42; 3-10-2013, Itelcar, C282/12, EU:C:2013:629, ap.14; 10-5-2007, Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273, ap. 25; 13-3-2007, Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, ap. 34; 6 -6-2013, Comisión v. Bélgica, C-383/10, EU:C:2013:364, ap. 74; 13-7-2016, Brisal, C-18/15, EU:C:2016:549, ap. 28; 26-2-2019, Danish Holding Companies I, C-115/16, C118/16, C-119/16, C-299/16, EU:C:2019:134, ap.158".

Esgrime que "[...] tanto la sentencia recurrida como el auto de aclaración niegan la deducibilidad fiscal del pago de intereses transfronterizos sin tener en cuenta:

- (1) la jurisprudencia relevante del TJUE que interpreta las mencionadas libertades;
- (2) el análisis de compatibilidad y comparabilidad resultante de la jurisprudencia pertinente del TJUE;
- (3) las exigencias del principio de proporcionalidad para validar la existencia de una restricción de las libertades fundamentales en la persecución de un interés objetivo como es la lucha contra la elusión fiscal;
- (4) el necesario análisis de la adecuación de la valoración efectuada por la Administración tributaria con la necesidad de corregir únicamente montajes puramente artificiales;

(5) los criterios de valoración de la prueba de artificiosidad propuestos por el TJUE para garantizar la compatibilidad de la medida antiabuso con el Derecho de la UE, evitando la extensión de una presunción general de fraude y abuso;

(6) la obligación que le incumbe de evitar que al contribuyente le resulte extremadamente difícil o imposible aportar prueba de la ausencia de artificiosidad, al omitir cualquier respuesta o razonamiento sobre su validez y pertinencia;

(7) la necesidad de motivar correctamente la compatibilidad de la actuación administrativa con el Derecho de la Unión Europea y la jurisprudencia del TJUE, al remitirse a una norma de Derecho derivado de la UE [artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE] y a una jurisprudencia que no son aplicables al caso".

2.1.3. Sostiene que la sentencia impugnada consagra una situación de diferencia de trato contradictoria con la interpretación del Derecho de la UE, fijada por el TJUE, en relación con las condiciones de admisibilidad, justificación y proporcionalidad de restricciones a la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales.

A juicio de la recurrente, dicha infracción se produce al confirmar que la operación de adquisición por parte de NUTRECO de activos en EEUU y Canadá, financiados con el préstamo otorgado por su matriz holandesa -préstamo que en última instancia procede en su mayor parte de un sindicato bancario- supone una operación artificiosa, afirmación que no se fundamenta en la existencia de un *montaje puramente artificial*, sino que se admite la racionalidad de la operativa para el grupo y esta artificiosidad únicamente se aprecia en que el pago de intereses de NUTRECO a su matriz holandesa se produce en un marco transfronterizo.

Considera que se produce de este modo un trato discriminatorio por el mero hecho de que una sociedad española obtenga la financiación para una inversión empresarial a través de una entidad no residente de su grupo y efectúe dicha inversión, no de forma directa, sino indirectamente a través de empresas ubicadas en otro Estado miembro de la UE, lo que no es sino ejercicio de las citadas libertades fundamentales.

2.1.4. No existe ventaja fiscal. Sostiene que la Administración tributaria no identifica ni acredita la existencia de una ventaja fiscal, al no analizar la eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales de las operaciones (financiación y adquisición) que considera abusivas ni utilizar para ello los distintos medios de información previstos en los convenios para evitar la doble imposición o en la Directiva de Intercambio de Información (DAC), así como la comparación con la tributación que se hubiera producido en caso de financiación y adquisición directa por NUTRECO.

2.1.5. Alega la manifiesta ausencia de montaje puramente artificial. Afirma que no se discute que NUTRECO realizó sus operaciones de acuerdo con el principio de plena competencia y disponía de la documentación exigida por la normativa fiscal española para acreditarlo.

Considera que, en el presente caso, no existe un montaje puramente artificial o artificio carente de realidad económica conforme a los criterios de comprobación establecidos en la jurisprudencia del TJUE, dado que:

a) La decisión de participar en una sociedad domiciliada en un tercer país no puede justificar por sí misma una presunción general de evasión y elusión fiscal y, por tanto, justificar una medida fiscal en detrimento de las libertades de establecimiento y libre circulación de capitales.

b) No hay sociedad instrumental, ni ausencia de actividad económica real, ni negocio jurídico puramente formal, ni transferencia artificial de beneficios intragrupo obtenidos a través de actividades realizadas en España y destinados a terceros países de baja tributación.

c) NUTRECO se capitalizó y controló el elevado importe de los dividendos percibidos -y no redistribuidos-, lo que demuestra la relevancia económica del contrato de préstamo. NUTRECO tiene una clara presencia económica en España, con un patrimonio material y personal más que suficiente, lo que en modo alguno permite considerarla una filial fantasma o pantalla.

d) La Administración tributaria ha reconocido la racionalidad económica de la adquisición de los activos a través de las entidades filiales estadounidense y canadiense para el grupo.

e) Los intereses pagados por NUTRECO fueron objeto de gravamen, sin derecho a compensación de pérdidas, a favor del acreedor, Nutreco International BV.

2.1.6. Sostiene que, incluso en el supuesto de que se considerara la existencia de un montaje puramente artificial carente de motivos comerciales reales, se habría vulnerado el principio de proporcionalidad.

2.1.7. Directa infracción de las libertades reconocidas por el TFUE. Afirma que la Administración tributaria "[...] denegó la deducibilidad de los gastos financieros (intereses) pagados a la prestamista radicada en otro Estado de la UE, sin justificar la concurrencia de las circunstancias que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, justificaría dicha limitación por apreciar la existencia de abuso de derecho".

Añade que la Audiencia Nacional ha confirmado la actuación de la Administración tributaria y, con ello, ha infringido igualmente las libertades garantizadas por el TFUE.

2.2. Infracción del artículo 15 de la LGT, al aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la mera canalización de la financiación y de la inversión a través de otro Estado miembro de la UE y sin la emisión del informe de la Comisión Consultiva con relación a los ejercicios regularizados.

2.2.1. Si bien este motivo de infracción no está recogido por el auto de admisión, sin embargo la recurrente recuerda como la Sala sentenciadora -al igual que la doctrina jurisprudencial- debe efectuar un pronunciamiento sobre la conformidad a Derecho de la aplicación del artículo 15 de la LGT con relación a actos y negocios jurídicos que no se declaran "notoriamente" artificiosos ni impropios -como el precepto exige-, habiéndose omitido injustificadamente -en relación con la totalidad de los ejercicios regularizados- el informe de la Comisión consultiva exigido por los arts. 15.2 y 159 de la LGT.

Considera que existe una conexión lógico-jurídica evidente entre esta infracción y las expresamente recogidas en el auto de admisión, pues todas ellas cuestionan la correcta declaración del conflicto en la aplicación de la norma por parte de la Administración tributaria.

2.2.2. El Tribunal *a quo* interpreta el art. 15 de la LGT de tal modo que considera concurrentes los requisitos legales establecidos para el conflicto en la aplicación de la norma, sin tener en cuenta que no puede considerarse como artificioso o impropio, la canalización de la financiación y de la inversión a través de otro Estado miembro de la Unión Europea.

2.2.3. Adicionalmente, señala la imposibilidad de declarar el conflicto en la aplicación de la norma sin la previa emisión del preceptivo informe regulado en el artículo 159 de la LGT con relación a los *específicos* ejercicios objeto de comprobación, sin que sea admisible la traslación mimética carente de toda adaptación a los ejercicios comprobados de la declaración relativa a otros ejercicios, puesto que los ámbitos temporales objeto de análisis son diferentes y la Ley exige la emisión de dicho informe en cada procedimiento de regularización

2.3. Subsidiariamente, alega la necesidad de que el Tribunal Supremo eleve cuestión prejudicial al TJUE en caso de duda sobre la interpretación correcta del Derecho de la Unión Europea en relación con las cuestiones antes planteadas.

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] dicte sentencia fijando la interpretación del artículo 15 de la LGT conforme a la fundamentación expuesta y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia recurrida, conteniendo los siguientes pronunciamientos:

a) Que el artículo 15 de la LGT debe ser interpretado a la luz del derecho de la UE, de modo que la presencia de un elemento transfronterizo en las operaciones (actos y negocios jurídicos) no es suficiente, *per se ipso*, para apreciar la artificiosidad de una operación y denegar la deducibilidad de los intereses derivados de un préstamo entre sociedades de distintos Estados miembros de la UE, pues ello supone una discriminación y una restricción injustificada de las libertades de establecimiento, prestación de servicios y circulación de capitales reconocidas en el TFUE.

b) Que el artículo 15 de la LGT, como toda cláusula antiabuso interna de un Estado miembro, debe interpretarse de conformidad con el Derecho de la UE y la jurisprudencia del TJUE en materia de abuso de derecho, por lo que solo puede declararse el conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando concorra un "montaje puramente artificial, carente de realidad económica" cuya única finalidad sea el mero ahorro fiscal. En particular:

a. La concesión de un préstamo a precios de mercado así como la racionalidad económica de la operación en sí misma y para el grupo excluyen la artificialidad.

b. Corresponde la prueba del abuso a la Administración tributaria.

c. Para apreciar la eventual existencia de un montaje puramente artificial la Administración tributaria debe analizar la tributación en otras jurisdicciones, los elementos que sustancian esa artificiosidad, que no puede ser su puro carácter transfronterizo, y la comparación con la que hubiera correspondido si la financiación y la adquisición se hubiera efectuado de forma directa y sin la pretendida artificiosidad.

c) Que en ningún caso puede considerarse artificiosa o impropia, a la luz de las citadas libertades fundamentales de la UE, la canalización tanto de la financiación obtenida de terceros ajenos al grupo como de la inversión, por el mero hecho de que ni la financiación ni la inversión sean obtenidas y realizadas directamente por la entidad residente en España, sino a través de entidades del grupo establecidas en otras jurisdicciones de la Unión Europea.

d) Que no resulta posible aplicar el artículo 15 de la LGT sin la previa emisión del preceptivo informe regulado en el artículo 159 de la LGT con relación a los específicos ejercicios objeto de comprobación.

e) Que procede la estimación del recurso contencioso-administrativo con la correlativa anulación de la liquidación tributaria recurrida y de la resolución del TEAC que la confirma al no ser posible (i) interpretar el artículo 15 de la LGT de forma incompatible con las exigencias de la jurisprudencia del TJUE para poder restringir lícitamente las libertades de establecimiento, de prestación de servicios y de circulación de capitales, ni ii) aplicar el art.15 LGT sin la emisión en el curso del procedimiento de inspección de un informe específico de la Comisión Consultiva para cada uno de los ejercicios objeto de regularización y que tenga en cuenta las circunstancias concurrentes en dicho ejercicio".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que:

a) estime el presente recurso de casación y, en su virtud, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida; y

b) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación relativo al concepto de IS, ejercicios 2011 a 2013, e imponga las costas causadas en la instancia a la parte demandada" (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 18 de junio de 2024.

Aduce que, a la vista del Auto de admisión y de las cuestiones de interés casacional que en él se identifican, deben abordarse tres cuestiones: 1. Si la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente para declarar la artificiosidad de una operación, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales. 2. El alcance del deber judicial de plantear cuestión prejudicial. 3. La posibilidad de planteamiento de cuestión prejudicial en este caso.

1. Sobre los requisitos para considerar la artificiosidad de una operación.

En cuanto a si la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente para declarar la artificiosidad de una operación, comienza destacando que la sentencia recurrida no dice que esto sea suficiente para declarar la artificiosidad de la operación. Habrá que estar a los requisitos contenidos en el art. 15 LGT, que se entienden concurrentes por la sentencia de instancia.

Afirma que, al analizar la adquisición por NUTRECO INTERNATIONAL BV (matriz holandesa) de la rama de alimentación animal del MAPLE LEAF INC situada en Canadá y Estados Unidos, hay que tener en cuenta que la recurrente, NUTRECO ESPAÑA, no es la que recibe el préstamo del sindicato bancario, sino que lo recibe de la matriz holandesa, pero tampoco es la que adquiere el negocio, sino que son las entidades creadas en Estados Unidos y Canadá. No existe, por tanto, razón alguna, más allá del ahorro fiscal que la intervención de la recurrente tiene en todo este proceso, para justificar la intervención de NUTRECO ESPAÑA en la adquisición del negocio de MAPLE LEAF INC en Canadá y Estados Unidos.

La cuestión central que examinó la Audiencia Nacional en su sentencia fue, por tanto, la no deducibilidad en el impuesto de sociedades de los ejercicios 2011 a 2013 de los gastos financieros generados en España, como consecuencia de la estructura de financiación diseñada por el grupo NUTRECO para la adquisición de negocios en Canadá y Estados Unidos.

La Sala *a quo* constata la razón para que el préstamo no hubiese sido recibido directamente por las compradoras, puesto que ellas eran quienes lo iban a utilizar. Y menos aún se advierten las razones para hacer el recorrido extenso y complejo elegido. El ahorro fiscal es evidente e inevitable, puesto que la recurrente pasa a disminuir su base imponible mediante el pago de intereses a otra entidad del grupo.

Además, no constan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, puesto que el resultado económico final (unas entidades de Canadá y EEUU adquieren una empresa, tras recibir capital) habría sido posible si no se hubiese realizado la operatoria seguida, sino que se hubiese actuado directamente en favor del comprador. La operatoria realizada no añade ningún efecto relevante extra fiscal.

Sostiene que la recurrente, que no adquirió ninguna empresa y que incluso acabó transmitiendo su filial holandesa tenedora de las filiales adquirentes, lo único que pretendía con esta operación es minorar la base imponible del impuesto de sociedades en España, deduciéndose los intereses del préstamo.

Síguenos en...

Destaca que la sentencia recurrida tuvo en cuenta la jurisprudencia del TJUE al resolver la cuestión y así en su FJ Tercero se remite a las sentencias de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/2000; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007 y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/2004, entre otras. En todas ellas el TJUE tiene declarado que son prácticas abusivas aquellos montajes puramente artificiales carentes de sentido económico o comercial claro.

Concluye en este punto que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente para declarar la artificiosidad de una operación, sino que, en línea con lo dispuesto en el art. 15 LGT, es necesario que se analice que con la operación controvertida se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minorra la base o deuda tributaria.

2. Sobre la extensión del deber de plantear cuestión prejudicial al TJUE.

Aduce que el artículo 267 del TFUE reserva la obligación de plantear cuestión prejudicial al órgano que resuelve en última instancia, que en nuestro ordenamiento jurídico es el Tribunal Supremo.

Añade que el TJUE ya ha aclarado el concepto de "órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno", en el sentido del artículo 267 TFUE.

Aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa sostiene que la Audiencia Nacional no puede calificarse como "órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno", toda vez que sus resoluciones sí son susceptibles de ulterior recurso ante el Tribunal Supremo, teniendo en cuenta, además, que la circunstancia de que el examen del fondo de tales impugnaciones quede supeditado a una previa declaración de admisibilidad por el Tribunal Supremo no produce el efecto de privar a las partes del derecho a recurrir.

3. Sobre el planteamiento de cuestión prejudicial en el presente asunto.

La Abogada del Estado entiende que no es preciso recurrir al TJUE, pues la cuestión está suficientemente aclarada por su jurisprudencia, que ha venido a considerar, como reconoce la recurrente, que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias.

Como ha recordado el TJUE "la conexión entre los párrafos segundo y tercero del artículo 267 TFUE pone de manifiesto que los órganos jurisdiccionales a que se refiere dicho párrafo tercero disponen de la misma facultad de apreciación que cualesquiera otros órganos jurisdiccionales nacionales acerca de si es necesaria una decisión sobre una cuestión de Derecho de la Unión para poder emitir su fallo. No están obligados, por tanto, a remitir una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio (sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 34)."

En consecuencia, se opone al planteamiento de la cuestión prejudicial.

Considera que las cuestiones de interés casacional merecen las siguientes respuestas:

"1. La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente para declarar la artificiosidad de una operación, sino que, en línea con lo dispuesto en el art. 15 LGT, es necesario que se analice que con la operación controvertida se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minorra la base o deuda tributaria.

2. La abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional al TJUE por parte de la Audiencia Nacional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial.

3. No es preciso el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE en el presente asunto, pues, como ha quedado expuesto, la cuestión está suficientemente aclarada por su jurisprudencia, que ha venido a considerar que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias".

Concluye que "[...] la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 21 de junio de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo cuando por turno correspondiera, al considerar la Sala que no era necesaria la celebración de vista pública.

Interpuesto por la parte recurrente recurso de reposición contra el particular de la providencia que deniega la celebración de vista pública y, una vez tramitado el recurso, la Sala dictó auto en fecha 17 de julio de 2024 por el que dispuso la revocación de la providencia de 21 de junio de 2024 en el particular impugnado *"acordándose en su lugar que el recurso sea resuelto con celebración de vista pública, que tendrá lugar cuando corresponda conforme a la programación de la Sección"*.

Asimismo, por providencia de 9 de diciembre de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la celebración de la vista pública el día 11 de febrero de 2025, fecha en la que efectivamente tuvo lugar. Terminada la celebración de la vista se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España.

En segundo lugar, se nos requiere precisar el alcance del deber judicial de plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre la eventual contradicción con el derecho de la Unión Europea de la actividad administrativa objeto de enjuiciamiento; o, de no hacerlo, del deber de motivar suficientemente la aplicación al caso debatido de las doctrinas del acto claro y el acto aclarado. Y si esa abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial, teniendo en cuenta las limitaciones de admisión del recurso de casación en nuestro ordenamiento.

Y, en último término, determinar, en su caso, la procedencia de planteamiento por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, si es el caso, de la cuestión prejudicial indicada, en la hipótesis de que considere que la Sala de instancia haya interpretado o aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, atendida la alegación de vulneración de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales.

2.Justifica el auto de admisión la concurrencia del interés casacional objetivo en que el recurso versa sobre la regularización (ejercicios 2011, 2012 y 2013) de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de Nutreco España, S.A., grupo empresarial multinacional de alimentación animal, que se había deducido los intereses pagados por un préstamo que había obtenido de Nutreco Países Bajos. Nutreco España destinó el importe del préstamo a realizar una ampliación de capital en Nutreco North America, -que reside en Países Bajos-, la cual prestó ese dinero a Nutreco Canadá y Nutreco EE. UU., que lo usaron para adquirir una rama de negocio en sus países.

Asimismo, recoge que la Audiencia Nacional -al igual que antes el TEAC- negó la deducción de los intereses del préstamo en la base imponible del impuesto de sociedades al considerar la operación artificiosa, en virtud de la aplicación del art. 15 LGT.

Subraya, como precedente de este asunto, que los ejercicios 2007 a 2010 de la misma sociedad, en los que concurrían los mismos hechos, fueron regularizados en su momento, mediante la aplicación del mismo medio jurídico. En aquel caso, la Audiencia Nacional también confirmó la regularización, al considerar artificiosa la operación. No obstante, recurrida la sentencia en casación (rec. 7965/2020) fue inadmitido el recurso por providencia en la que "[...] se rechazó el recurso porque la recurrente proponía la interpretación del artículo 150 LGT (sobre dilaciones), ahora irrelevante, y porque el recurso implicaba una discrepancia con los hechos, por lo que se discutía la valoración de la prueba", a diferencia del presente recurso que "[...] presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque sobre la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA] y no debe descartarse a priori una aplicación incorrecta del criterio interpretativo del TJUE por la Sala de instancia, ni tampoco la necesidad de dirigirse a este último a título prejudicial, dándose por ello el interés casacional objetivo por la razón que contempla el artículo 88.2.f) LJCA".

Síguenos en...



3. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión y la sentencia objeto de impugnación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

3.1. El 10 de junio de 2016 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación parcial, relativas a los ejercicios 2011, 2012 y 2013 del Impuesto sobre Sociedades, a la entidad Nutreco España, S.A., sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal, por lo que tributaba en dicho régimen especial.

Las actuaciones estaban limitadas a comprobar los efectos fiscales derivados de las adquisiciones efectuadas por el Grupo Nutreco en el año 2007, así como los derivados de su financiación, que habían dado lugar a la declaración de existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria mediante informe de la Comisión consultiva, de 21 de enero de 2014, y a una previa regularización del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2010.

3.2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó acta de disconformidad el 23 de marzo de 2017 y, tras las alegaciones correspondientes, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta del acta, de la que resultaba una deuda a ingresar de 10.307.967,88 euros.

3.3. Contra el acuerdo de liquidación, Nutreco España S.A., interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada en resolución de 14 de febrero de 2019.

3.4. Contra dicha resolución la representación procesal de Nutreco España, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 532/2019, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El recurso fue desestimado en sentencia de 29 de junio de 2022, cuya *ratio decidendi* contiene en el FD Tercero con el siguiente tenor literal:

«Origen de la deuda suscrita para la adquisición de Maple Leaf Inc. En Canadá y Estados Unidos.

La operación que nos ocupa es claramente artificiosa o impropia, ya que no NUTRECO ESPAÑA es la entidad que recibe el préstamo del sindicato bancario, sino que lo recibe su matriz holandesa (NUTRECO NEDERLAND BV).

Tampoco la española es la entidad que adquiere el negocio, sino que lo hacen las entidades creadas en Estados Unidos y Canadá (NUTRECO CANADA y NUTRECO USA), que reciben los fondos de otra entidad holandesa (NUTRECO NORTH AMERICA BV) creada por NUTRECO ESPAÑA, siendo que, a su vez, ésta recibe los fondos para la constitución de la referida entidad holandesa de su matriz (NUTRECO NEDERLAND BV) que es también holandesa.

Motivos económicos para la realización de la operación de adquisición cuestionada.

No existe lógica económica en las operaciones más allá del ahorro fiscal, no siendo posible advertir en todo ello ningún beneficio estratégico, ninguna economía de escala o de gestión. La intervención de la entidad española tiene únicamente por objeto la deducción de gastos financieros en España.

No existen efectos jurídicos o económicos relevante distintos del ahorro fiscal, ya que la intervención de la entidad española NUTRECO ESPAÑA, SA en la adquisición del negocio de Maple Leaf Inc en Canada y Estados Unidos, no aporta ningún efecto o beneficio económico para el grupo respecto de las operaciones con terceros, distinto de la ventaja fiscal obtenida, ni a nivel interno español ni a nivel grupo multinacional, resultando un mero instrumento canalizador de fondos para conseguir un ahorro fiscal.

Respecto a las conclusiones expuestas en la demanda, debemos señalar:

1.- *La Inspección se extralimita al pretender enjuiciar las motivaciones de Nutreco España, S.A. para adquirir de terceros independientes negocios de nutrición animal en Canadá y Estados Unidos.* En realidad, la entidad española no adquiere de terceros un negocio de nutrición animal, lo que asume es la deuda para la adquisición.

2.- *Yerra, además, al considerar que dichas adquisiciones adolecían de falta de motivación económica, y no ha tenido en cuenta la abundante documentación y evidencias aportadas por Nutreco España, S.A., en cuanto a la racionalidad de la operación en términos de negocio, no siendo la menor de ellas el hecho de que se adquirió una rama de actividad en la que ninguna otra entidad del grupo Nutreco tenía presencia.*

La Administración en ningún momento ha negado la racionalidad económica de la adquisición de la línea de alimentación animal por parte del grupo. Lo que niega es la racionalidad económica a que sea la entidad española, ajena a la adquisición, la que asuma la deuda por la adquisición.

La adquisición no reportó beneficios económicos a la recurrente, pero sí supuso la adquisición de una deuda.

Circunstancias expuestas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

El artículo 15 de la LGT establece:

"1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que individualmente considerados en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal."

Negocios artificiosos o impropios.

Se genera una deuda en la entidad española por recibir fondos de su matriz holandesa, para crear ésta, a su vez, una entidad holandesa a la que aportar los fondos recibidos, para que conceda un préstamo a filiales de esta última en Estados Unidos y Canadá para adquirir un negocio allí.

Esta operativa es insólita y desproporcionada.

La recurrente señala que lo que se ha hecho es simplemente crear una sociedad holding en Canadá y otra en Estados Unidos para que ostenten la titularidad directa de las sociedades operativas en los respectivos países, sociedades dependientes de una sociedad holandesa de la que Nutreco España, S.A. es su único accionista, y ello a los efectos de mantener la separación entre el negocio de España y el de otros países.

Pero esta descripción pone de manifiesto que la entidad española asume una deuda por una adquisición en la que no participa, y que, posteriormente tampoco gestionará.

Hay que destacar que el obligado ha reconocido que las funciones estratégicas y de dirección y coordinación y servicios de apoyo a la gestión de las entidades del grupo en Estados Unidos y Canadá no se llevan desde NUTRECO ESPAÑA. Así, servicios como los de asistencia jurídica, comercial, contable o los de implantación y mantenimiento de servicios Informáticos, etc., no se prestan por la entidad española.

El propio obligado ha manifestado que ni desde NUTRECO ESPAÑA se prestan servicios a CANADÁ, ni en sentido inverso, sino que comparten y aprovechan sinergias y cooperación. Dicha cooperación se puede producir perfectamente sin que la entidad española hubiera intervenido en la operación de adquisición (en la que, efectivamente, no intervino más que asumiendo la deuda), siendo lógico que entre las entidades de cualquier grupo multinacional pueda existir cooperación.

Nada añade al proceso de toma de decisiones estratégicas, de coordinación o de control de NUTRECO EEUU o NUTRECO CANADA, la entidad NUTRECO ESPAÑA.

De todo lo expuesto resulta que, de las operaciones realizadas, no se han derivado efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal para la recurrente.

La deducción de los intereses denegada, según afirma la Administración y comparte la Sala, supone la erosión de bases imponibles obtenidas en España, por el ejercicio de actividades económicas en España, mediante la creación de gastos financieros artificiales de los que resultan beneficiarias las sociedades no residentes, y sin que los ingresos financieros imputables a éstas tributen en España, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que declara exentos los intereses obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios por residentes en otros Estados de la Unión Europea.

Es admisible que los interesados decidan la forma de financiación de las adquisiciones de negocios, pero ocurre que es necesario que la operación tenga un contenido económico que la justifique, y en el préstamo que nos ocupa, hemos visto como la deudora, la entidad española, es ajena a la operación de compra en la que se genera la deuda.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.»

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

4. Pretende la recurrente en su escrito de interposición la integración de hechos, a que autoriza el artículo 93.3 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), que son posteriores a la emisión el 21 de enero de 2014 del informe de declaración del conflicto en la aplicación de la norma, previsto en el artículo 15 de la LGT, y emitido en el seno de un procedimiento de inspección referido a los ejercicios fiscales 2007 a 2010.

Síguenos en...

Reiteradamente hemos expuesto que esta Sala no puede considerar otros hechos probados distintos de los declarados en la sentencia recurrida, pues, tal y como hemos recordado, entre otras, en la STS de 29 de enero de 2018 (rec. cas. 27/20016), el recurso de casación debe limitarse a las cuestiones de Derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho, según establece expresamente el artículo 87 bis de la LJCA, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 93.3 de la misma Ley que permite que la Sala Tercera pueda integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia, aquellos que habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, tal integración no resulta admisible habida cuenta que la cuestión relativa a la deducibilidad de los intereses generados como consecuencia de la inversión realizada en el negocio de nutrición animal de Maple Leaf Inc. en Canadá y Estados Unidos, que la Administración niega, debe quedar referida a los ejercicios regularizados, 2011, 2012, y 2013, regularización que tiene como base el informe de declaración del conflicto en la aplicación de la norma emitido el 21 de enero de 2014, pues las circunstancias posteriores a su emisión y a los ejercicios regularizados, en concreto, las llevadas a cabo en el año 2015, cuya integración se pretende, corresponden a un periodo en que las circunstancias de hecho, en particular, la aducida adquisición del Grupo Nutreco por un nuevo grupo holandés -SHV- no resultan necesarias para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico, tal y como exige el art. 93.3 LJCA.

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 49, 56, 63 y 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [«TFUE»] y el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

1.El artículo 49 TFUE dispone que:

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales».

2.A su vez, el artículo 56 TFUE señala:

«En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación».

3.Asimismo, el artículo 63 TFUE, establece:

«1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

4.Y el artículo 267 TFUE, recoge que:

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

a) sobre la interpretación de los Tratados;

b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.»

5.Por último, el artículo 15 de la LGT, bajo la rúbrica "*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*", señala que:

«1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

Síguenos en...

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
 - b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora».

TERCERO. Entramado societario y financiero examinado.

1. Con carácter previo a abordar las cuestiones de interés casacional suscitadas, considera la Sala necesario exponer el entramado societario y financiero objeto de examen, que se recoge en el FJ Segundo de la sentencia impugnada y que, a su vez, se remite a la sentencia firme de dicha Sala, de 18 de septiembre de 2020 (rec. 1105/2017), atinente a los ejercicios 2007 a 2010: "a.- NUTRECO es un grupo multinacional de matriz holandesa (NUTRECO HOLDING NV), cuya actividad principal consiste en la producción y suministro de piensos compuestos, premezclas y especialidades para alimentación animal. NUTRECO HOLDING NV se constituyó en 1994 como consecuencia de una operación de Management Buy-Out sobre los principales negocios de BP NUTRITION.

Desde junio de 1997 sus acciones cotizan en la Bolsa de NYSE, Euronext de Amsterdam.

Por su parte, NUTRECO ESPAÑA SA es la compañía holding de NUTRECO en España y Portugal. Las actividades del grupo en la península Ibérica están estructuradas en 5 divisiones de negocios: piensos compuestos, avicultura y procesamiento avícola, Integración porcina, agro especialidades y alimento para peces. Todos los negocios y adquisiciones mencionadas en la web de la compañía se refieren a bienes situados en la península Ibérica, no haciéndose referencia a otros que el subgrupo español pudiera tener en otros territorios.

b.- En virtud del acuerdo marco de adquisición firmado entre NUTRECO INTERNATIONAL BV y MAPLE LEAF INC, de 21 de mayo de 2007, el Grupo NUTRECO adquirió al segundo, la rama de alimentación animal situada en Canadá y Estados Unidos.

Según se afirma por el interesado, el grupo NUTRECO decidió canalizar la referida adquisición a través de la entidad española NUTRECO ESPAÑA SA. Esta entidad, sin embargo, no fue quien directamente procedió a realizar la adquisición. Por el contrario, la citada adquisición se llevó a cabo a través de una serie de entidades vehículo no residentes en España. Concretamente, la adquisición material de los activos y pasivos objeto del acuerdo marco, se llevó a cabo por las siguientes dos entidades:

-NUTRECO CANADA, que adquirió la parte del negocio canadiense y que recibió 114.639.061 euros en forma de capital y 205.317.372 euros en forma de préstamo intragrupo concedido por su matriz (es decir, NUTRECO NORTH AMERICA BV) con una duración de 51 años.

- NUTRECO USA, que adquirió la parte del negocio situado en Estados Unidos y que recibió 10.147.869 euros en forma de capital y 8.847.148 euros en forma préstamo concedido por su matriz (es decir, NUTRECO NORTH AMERICA BV) con una duración de 5 años.

Estas entidades no dependían directamente de NUTRECO ESPAÑA SA, sino de la sociedad holandesa NUTRECO NORTH AMERICA BV.

c.- De acuerdo con las cuentas anuales consolidadas del Grupo NUTRECO correspondientes al ejercicio 2007, el precio de adquisición del negocio de nutrición animal satisfecho a MAPLE LEAF ANIMAL NUTRITION, ascendió a 358 millones de euros. No obstante, las autoridades canadienses obligaron al Grupo NUTRECO a desprenderse de una parte del negocio adquirido, por lo que la inversión final ascendió, aproximadamente, a 340 millones de euros.

Los citados 340 millones de euros fueron aportados por NUTRECO ESPAÑA a NUTRECO NORTH AMERICA BV, en una ampliación de capital efectuada por esta última el 18 de julio de 2007.

NUTRECO ESPAÑA SA obtuvo estos fondos de las siguientes fuentes:

- 1) Préstamo Intragrupo concedido al sujeto pasivo español por la sociedad NUTRECO NEDERLAND BV por importe de 240 millones de euros, a devolver en 5 años. El tipo de Interés se fijó en el 5,88 % a través de un contrato de IRS (Interest Rate Swap). De esos 240 millones de euros concedidos por NUTRECO NEDERLAND BV a la entidad española, 192 millones proceden de un préstamo multdivisa concedido por un sindicato bancario y el resto de los

Síguenos en...



excedentes de tesorería existentes dentro del propio grupo multinacional. El citado préstamo de 240 millones de euros supuso, según la contabilidad del sujeto pasivo, la deducción de gastos financieros por los siguientes importes. Año 2007, 6.507.200 euros; Año 2008, 14.347.200 euros; Año 2009, 14.308.000 euros; y Año 2010, 14.217.350 euros.

2) Disposición del sistema de tesorería centralizada ("cash pooling"), que el grupo gestiona desde Holanda por importe de 100 millones de euros. Debe destacarse que, en el momento de la referida disposición, NUTRECO ESPAÑA SA tenía un saldo a su favor en la cuenta del "cash pooling" de 46.507.667,73 euros, por lo que, tras la misma, pasó a tener saldo en su contra por importe de 53.492.332,27 euros. El día 10 de diciembre de 2007 la cuenta de "cash pooling" volvía a reflejar un saldo a favor de la entidad española".

2.A la relación de circunstancias que recoge la sentencia impugnada en casación, pueden añadirse las siguientes que resultan del expediente y que se consideran de interés para la resolución del recurso de casación:

(i) El préstamo intragrupo concedido a Nutreco España SA por Nutreco Nederland BV, por importe de 240 millones de euros, supuso, según la contabilidad de la hoy recurrente, la deducción de gastos financieros, que minoran la base imponible del impuesto sobre sociedades en los ejercicios regularizados, por los siguientes importes:

Ejercicio 201111.506.016,67 euros.

Ejercicio 20129.844.286,67 euros.

Ejercicio 20137.827.222,22 euros.

(ii) Nutreco España, SA, constituyó el 16 de julio de 2007 una sociedad en Países Bajos, Nutreco North America BV, a la que aportó los 340 millones de euros en una ampliación de capital efectuada por ésta el 18 de julio de 2007.

A su vez, Nutreco North America BV, constituyó dos sociedades en Canadá y USA, Nutreco Canadá y Nutreco USA, a las que concedió un préstamo, en las condiciones expuestas, para que pudieran financiar la adquisición de la rama de alimentación animal situada en Canadá y Estados Unidos.

(iii) Tal como se recoge en el acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios regularizados, de acuerdo con la normativa aplicable en Holanda (sede del prestamista), un préstamo como el concedido por Nutreco North America BV a sus sociedades filiales, puede ser considerado como capital a efectos fiscales (préstamo híbrido), lo que significa que los intereses percibidos con ocasión de la concesión de la financiación son recalificados como dividendos y, por consiguiente, pueden acogerse al régimen de exención para corregir la doble imposición ("*participation exemption*"), siempre que se verifiquen las condiciones de éste.

En el caso que se examina, ello motivó que Nutreco North America BV excluyera de la base imponible de su impuesto sobre sociedades los intereses derivados del préstamo híbrido percibidos de sus filiales, Nutreco Canadá y Nutreco USA, mientras que estas sociedades se dedujeron o pudieron deducir en su respectivo impuesto los referidos intereses.

(iv) La Inspección rechazó la deducibilidad de los intereses pagados por Nutreco España S.A. a Nutreco Nederland BV con base en las siguientes consideraciones:

"a) En el ejercicio 2011, por existir conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de acuerdo con el artículo 15 de la LGT, ya que hay una minoración de la base imponible por importe de 11.506.016,67 euros, los actos o negocios llevados a cabo son notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y no hay efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

b) En los ejercicios 2012 y 2013, además, por no tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles, de acuerdo con el apartado h) del artículo 14.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, añadido, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 enero 2012, por art. 1.2.1 de Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Se cumplen los requisitos exigidos por este artículo, porque existen gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (9.844.286,67 euros, en 2012, y 7.827.222,22 euros, en 2013, por el préstamo intragrupo concedido por Nutreco Nederland BV), el importe del préstamo intragrupo se ha destinado a la realización de aportaciones en el capital de otra empresa del grupo (Nutreco North America BV) y, además, no se han acreditado motivos económicos válidos para la realización de las operaciones pues la verdadera motivación ha sido la consecución de una ventaja fiscal".

CUARTO. Primera cuestión de interés casacional. Elemento transfronterizo.

1.La cuestión que suscita el presente recurso de casación, en primer término, se contrae a determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, *por sí misma*, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España.

En relación con esta cuestión, tal como ha sido formulada, se advierte que del contenido de la sentencia no cabe concluir que establezca como base de su interpretación que *"la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea"*. En efecto, la sentencia no contempla que *"la presencia de un elemento transfronterizo"* sea suficiente *"por sí misma"* para declarar la artificiosidad de la operación, sino que hay que estar a los requisitos exigidos en el artículo 15 LGT -"[...] cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios"-, de tal forma que, tras el análisis de la operación controvertida, concluye que estos requisitos concurren en el caso examinado.

Buena prueba de ello es que, en el FJ Tercero de la sentencia se aborda de modo separado y sistematizado los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para considerar los gastos financieros como no deducibles; el origen de la deuda suscrita; los motivos económicos para la realización de la operación de adquisición cuestionada y los negocios *"artificiosos o impropios"*. No se advierte, pues, que sea la presencia de un elemento transfronterizo lo que considera suficiente, *por sí misma*, para declarar la artificiosidad de una operación, lo que se corrobora con mayor fuerza, si cabe, en el auto de aclaración de 28 de octubre de 2022, en el que expresamente se afirma:

"Tampoco se aprecia artificialidad alguna por la simple participación de entidades radicadas en distintos países. La sentencia justifica la artificialidad de la operación en las circunstancias en ella expresada.

Las conclusiones de la Administración no son contrarias al Derecho de la UE ni a la Jurisprudencia del TJUE.

Lo que la sentencia cuyo complemento se solicita afirma de manera clara, es que la artificiosidad detectada en la operación viene referida a radicar el préstamo en la entidad española:

1.- Se genera una deuda en la entidad española por recibir fondos de su matriz holandesa, para crear ésta, a su vez, una entidad holandesa a la que aportar los fondos recibidos, para que conceda un préstamo a filiales de esta última en Estados Unidos y Canadá para adquirir un negocio allí.

2.- Pero esta descripción pone de manifiesto que la entidad española asume una deuda por una adquisición en la que no participa, y que, posteriormente tampoco gestionará.

Precisamente esa asunción de la deuda por la española, de una operación en la que no participa, es lo que constituye la artificiosidad que persigue exclusivamente una ventaja fiscal.

Y no existe motivo económico válido alguno que justifique radicar una deuda en la entidad española, por una operación en la que no participa, ni como adquirente ni como posterior gestora de lo adquirido".

Así, pues, el problema que el presente asunto plantea -y que se deduce de los hechos relatados - no es tanto determinar si la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, *por sí misma*, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, como recoge el auto de admisión, pues no existe controversia en que no lo es, sino determinar, analizando las circunstancias del caso, si la operación realizada es notoriamente artificiosa en cuanto evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o minora la base o la deuda tributaria.

De esta forma -y como ha sucedido en otras ocasiones- esta Sala procede a reformular la primera cuestión de interés casacional que el auto de admisión suscita para atemperarla a las exigencias del caso y con la finalidad de dar respuesta a lo que, efectivamente, resulta relevante para solucionar el litigio, que queda establecida en los siguientes términos:

Partiendo de que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, *por sí misma*, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el

Derecho de la Unión Europea, determinar si, en línea con lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT y examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal.

2. La cuestión, pues, que el presente recurso plantea será determinar si la operación controvertida resulta notoriamente artificiosa.

Entiende la Sala de instancia que "[l]a operación que nos ocupa es claramente artificiosa o impropia, ya que NUTRECO ESPAÑA no es la entidad que recibe el préstamo del sindicato bancario, sino que lo recibe su matriz holandesa (NUTRECO NEDERLAND BV). Tampoco la española es la entidad que adquiere el negocio, sino que lo hacen las entidades creadas en Estados Unidos y Canadá (NUTRECO CANADÁ y NUTRECO USA), que reciben los fondos de otra entidad holandesa (NUTRECO NORTH AMERICA BV) creada por NUTRECO ESPAÑA, siendo que, a su vez, ésta recibe los fondos para la constitución de la referida entidad holandesa de su matriz (NUTRECO NEDERLAND BV) que es también holandesa" (pág. 9 y 10), que "[n]o existe lógica económica en las operaciones más allá del ahorro fiscal (...) La intervención de la entidad española tiene únicamente por objeto la deducción de gastos financieros en España" (pág. 10), que la operativa seguida "[...] es insólita y desproporcionada" (pág. 11), que "[...] la entidad española asume una deuda por una adquisición en la que no participa, y que, posteriormente tampoco gestionará" y concluye que "[...] de las operaciones realizadas no se han derivado efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal para la recurrente" (pág. 12).

Asimismo, en el auto que deniega el complemento de sentencia se afirma con rotundidad que "[t]ampoco se aprecia artificialidad alguna por la simple participación de entidades radicadas en distintos países. La sentencia justifica la artificialidad de la operación en las circunstancias en ella expresada", recuerda que "[l]o que la sentencia cuyo complemento se solicita afirma de manera clara, es que la artificiosidad detectada en la operación viene referida a radicar el préstamo en la entidad española", reitera que "[p]recisamente esa asunción de la deuda por la española, de una operación en la que no participa, es lo que constituye la artificiosidad que persigue exclusivamente una ventaja fiscal" y concluye que "[...] no existe motivo económico válido alguno que justifique radicar una deuda en la entidad española, por una operación en la que no participa, ni como adquirente ni como posterior gestora de lo adquirido".

3. Pues bien, en línea con lo razonado en la sentencia recurrida, la Sala considera que, en el caso que se enjuicia, examinadas las concretas circunstancias concurrentes, las operaciones realizadas cuyo resultado fue la adquisición por parte del Grupo Nutreco al Grupo Maple de sus negocios de nutrición animal en Canadá y USA, deben calificarse de notoriamente artificiosas, no por la existencia de un elemento transfronterizo, como reiteradamente aduce la recurrente, sino por la forma de canalizar la adquisición, con fondos que se encauzan a través de sucesivas sociedades interpuestas, cuya finalidad es exclusivamente fiscal pues se busca, tal como declaró la Inspección, un doble aprovechamiento de los gastos financieros en España y en los países en los que se realizaron las adquisiciones (Canadá y EE UU).

Las operaciones se articulan a través de varias empresas vehículo, utilizando a Nutreco España S.A., que constituye el 16 de julio de 2007 una sociedad en Holanda, Nutreco North America BV que, a su vez, constituye especialmente al efecto otras dos sociedades en Canadá y USA, Nutreco Canadá y Nutreco USA, que son las que finalmente adquieren el negocio al Grupo Maple, pero que no fueron las entidades que suscribieron el préstamo sindicado para financiar la adquisición de sus respectivos negocios, sino que el prestatario fue una entidad del grupo situada en Holanda, Nutreco Nederland BV. Tal como expuso la Inspección, la función de Nutreco España S.A. en la operación es la de transformar los fondos ajenos procedentes del sindicato bancario en fondos propios de otra entidad, para que ésta, a su vez, los volviera a transformar en fondos ajenos en las entidades del grupo que finalmente acometieron la adquisición. De esta forma, la entidad española es un mero instrumento canalizador de los fondos.

La intervención de la hoy recurrente en la adquisición de los negocios del Grupo Maple no tuvo ningún efecto jurídico o económico relevante, salvo la deducción por Nutreco España S.A. de los gastos financieros del préstamo con el que se llevó a cabo la referida adquisición, gastos financieros que también fueron deducidos en las jurisdicciones fiscales donde radican las sociedades del grupo que efectuaron la adquisición.

A su vez, Nutreco North America BV, que el 19 de julio de 2007 concedió a Nutreco Canadá Inc. un préstamo de 295 millones de dólares canadienses y a Nutreco USA Inc. un préstamo de 13 millones de dólares, para que ambas pudieran financiar la compra de los negocios de Maple, si

bien declaró los intereses que percibió de sus filiales como ingreso en la declaración del impuesto sobre sociedades presentada en Holanda, sin embargo se benefició de una exención ya que al tratarse de un préstamo híbrido, que cumple determinadas condiciones, se da a los intereses percibidos, conforme a la legislación holandesa, el mismo tratamiento que a los dividendos por lo que quedan exentos, lo que comporta que no ha tributado por este concepto en Holanda. Frente a ello, sus filiales de Canadá y USA sí dedujeron en su impuesto sobre sociedades los intereses pagados.

4. Esta forma de canalizar la adquisición tiene una finalidad exclusivamente fiscal, pues ha tenido el siguiente resultado en las bases imponibles del impuesto sobre sociedades de las entidades del Grupo involucradas.

Por un lado, Nutreco Nederland BV, aumenta su base imponible con los intereses cobrados por el préstamo de 240 millones concedido a Nutreco España S.A., pero, a su vez, reduce su base imponible con los intereses pagados al sindicato bancario por la disposición de 192 millones, por lo que, según se recoge en el acuerdo de liquidación de los ejercicios regularizados, ambas partidas se compensan y la operación resulta neutral en la base imponible de su impuesto.

Por otro lado, Nutreco España S.A., durante los siete ejercicios comprobados (2007 a 2013), ha pagado intereses a Nutreco Nederland BV por importe 79.797.438,56 euros, que han reducido la base imponible de su impuesto sobre sociedades. Sin embargo, tanto los dividendos cobrados de Nutreco North América BV en ejercicios anteriores a los ahora regularizados, como el beneficio por la venta de las acciones de esta empresa en 2015, se han beneficiado de una exención en el impuesto sobre sociedades.

Nutreco North América BV, se ha beneficiado de una exención en su impuesto sobre sociedades por el importe de los intereses cobrados a Nutreco Canadá, debido al tratamiento fiscal de los préstamos híbridos en Holanda.

Y Nutreco Canadá y Nutreco USA, se han deducido en las bases imponibles los intereses pagados a Nutreco North America BV por los préstamos concedidos (109.360.660,22 y 1.258.560,08 euros).

En suma, el Grupo Nutreco, con la operación diseñada en cuanto a la forma de canalizar los fondos, ha conseguido una doble deducción de unos mismos gastos financieros: en España y en los países que finalmente realizaron la adquisición al Grupo Maple, Canadá y USA.

5. Si analizamos la operación en su conjunto y tenemos en cuenta hechos posteriores al cierre de los ejercicios regularizados, se alcanza la misma conclusión.

En efecto, el 26 de noviembre de 2015, Nutreco España, S.A. vende las acciones de Nutreco North America BV a Nutreco International BV con un beneficio de 84.960.809 euros. En la declaración de su impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015 declaró este beneficio como resultados por enajenaciones, pero se aplicó la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 de la LIS, por lo que realizó un ajuste negativo en la base imponible del impuesto no tributando en España por dicho beneficio.

Durante los ejercicios regularizados -2011, 2012 y 2013- no hubo reparto de dividendos.

En definitiva, la carga asumida no se corresponde con los beneficios obtenidos, pues le permitió a la recurrente reducir la base imponible de su impuesto sobre sociedades en una suma relevante -79.797.438,56 euros durante los ejercicios 2007 a 2013- mientras que tanto los dividendos cobrados de Nutreco North América BV, en ejercicios anteriores, como el beneficio obtenido por la venta de las acciones de esta empresa en 2015, se beneficiaron de una exención en el impuesto.

En suma, en la operación realizada no se advierten otros efectos jurídicos o económicos distintos al ahorro fiscal.

6. Reitera la recurrente, tanto en su escrito de interposición del recurso como en el acto de la vista pública, que es la presencia de un elemento transfronterizo lo que ha sido determinante para declarar la artificiosidad de la operación. A tal fin, señala que "[...] tratar los pagos de intereses transfronterizos con mayor severidad que los pagos de intereses puramente nacionales es una restricción contraria a la libertad de establecimiento, a la libre circulación de capitales y a la libre prestación de servicios, como ha declarado el TJUE en sus sentencias de 3-10-2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU: C:2006:631, ap.41 y 42; 3-10-2013, Itelcar, C282/12, EU:C:2013:629, ap.14; 10-5-2007, Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273, ap. 25; 13-3-2007, Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, ap. 34; 6 -6-2013, Comisión v. Bélgica, C-383/10, EU:C:2013:364, ap. 74; 13-7-2016, Brisal, C-18/15, EU:C:2016:549, ap. 28; 26-2-2019, Danish Holding Companies I, C-115/16, C118/16, C-119/16, C-299/16, EU:C:2019:134, ap.158" Dicha alegación no puede ser admitida. Tal como expuso la Sala de instancia, la simple participación de entidades radicadas en distintos países no ha determinado la artificiosidad de la

operación, sino que han sido las circunstancias expresadas en la sentencia, en concreto, la asunción de la deuda por la entidad española de una operación en la que no participa, lo que ha determinado la artificiosidad declarada, al perseguir exclusivamente una ventaja fiscal.

Tampoco puede compartirse que la sentencia recurrida no haya tenido en consideración las exigencias derivadas del Derecho de la UE en la interpretación y aplicación de la norma interna antiabuso. Tal como admite la recurrente, las exigencias derivadas del Derecho de la UE determinan que, cuando la Administración tributaria considere que existe un abuso de normas tributarias internas, debe comprobar si la reacción ante dicho abuso constituye una restricción justificada al ejercicio de las libertades económicas fundamentales, a la luz de la aplicación del criterio de los montajes puramente artificiales.

En este sentido, la jurisprudencia del TJUE ha declarado, entre otras, en la STJUE de 19 de diciembre de 2024, C-601/23, que "[...] excluir esa ventaja en una situación con elementos transfronterizos mientras que sí se acepta en una situación equivalente en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales (véase, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 29 y jurisprudencia citada)", y añade que "[...] es necesario distinguir las diferencias de trato permitidas en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones prohibidas por el artículo 65 TFUE, apartado 3. Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 46 y jurisprudencia citada)". En este sentido, admite la jurisprudencia que una razón imperiosa de interés general, como sería el objetivo de prevenir el abuso de normas tributarias, puede justificar la aplicación de medidas restrictivas de las libertades fundamentales a prácticas abusivas, siempre que su objetivo sea oponerse a la creación de montajes puramente artificiales carentes de realidad económica, destinados a eludir el pago del impuesto normalmente adeudado o la obtención de una ventaja fiscal. En tal supuesto, es preciso que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Asimismo, la STJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-484/19, recuerda que "[...] el artículo 49 TFUE obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro", añade que "[n]o obstante, una diferencia de trato resultante de la normativa de un Estado miembro en perjuicio de las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento no constituye obstáculo a dicha libertad si se refiere a situaciones que no sean objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo (sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 167; de 25 de febrero de 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartado 20, y de 22 de febrero de 2018, *X y X*, C-398/16 y C-399/16, EU:C:2018:110, apartado 20)", sostiene que "[...] solo se puede admitir una restricción a la libertad de establecimiento si está justificada por razones imperiosas de interés general", advierte que "[...] debe apreciarse si la diferencia de trato controvertida en el procedimiento principal puede estar justificada por motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales", y aclara que "[p]ara que una restricción a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 TFUE pueda estar justificada por esos motivos, el objetivo específico de tal restricción debe ser evitar comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (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 55, y de 22 de febrero de 2018, *X y X*, C-398/16 y C-399/16, EU:C:2018:110, apartado 46). [...]", concluyendo que "[...] el aspecto ficticio de la transacción no constituye un requisito determinante para denegar el derecho a deducción, ya que la intención de la sociedad de que se trate de contraer una deuda, principalmente por motivos fiscales, es suficiente para justificar la denegación del derecho a deducir [...]".

En esta misma línea se pronuncia la STJUE de 26 de febrero de 2019, asunto C-135/17, al señalar que "[...] las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), no deben constituir, de acuerdo con el apartado 3 del mismo artículo, ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales. En consecuencia, el Tribunal ha declarado que tales diferencias de trato solo pueden autorizarse

Síguenos en...



cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general (véanse, a este respecto, las *sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98*, EU:C:2000:294, apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, apartado 29, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, apartado 68)", recuerda que "[p]or lo tanto, es preciso comprobar, en primer lugar, si la diferencia de trato en cuestión se refiere a situaciones objetivamente comparables y, si procede, examinar en segundo lugar si la restricción de la libre circulación de capitales de que se trata puede justificarse por razones imperiosas de interés general", que "[s]egún reiterada jurisprudencia, para apreciar si una situación transfronteriza y una situación interna son comparables, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (véanse, en este sentido, las *sentencias de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05*, EU:C:2007:439, apartado 38; de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 25, y de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 32)", y añade que "[...] en el ámbito de la libre circulación de capitales, el concepto de «montaje puramente artificial» no puede reducirse necesariamente a los elementos referentes a la falta de realidad económica de la domiciliación de una sociedad mencionados en los apartados 67 y 68 de la *sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04)*, EU:C:2006:544, ya que puede concurrir en diversas formas la creación artificial de las condiciones requeridas para eludir indebidamente la tributación en un Estado miembro o para acogerse indebidamente a un beneficio fiscal en este, por lo que se refiere a los movimientos de capitales transfronterizos [...]"

En similares términos se pronunció la STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto C-524/04, al declarar que "[...] conforme a reiterada jurisprudencia, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las *sentencias de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96*, Rec. p. I-4695, apartado 26; Lakhorst-Hohorst, antes citada, apartado 37; Marks & Spencer, antes citada, apartado 57 y *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 51)", que "[l]a mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede invocarse para justificar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, en este sentido, las *sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98*, Rec. p. I-7587, apartado 45; X e Y, antes citada, apartado 62; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, y *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 50)" y que "Para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (*sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 55)".

Pues bien, la *sentencia* recurrida sí tuvo en consideración la jurisprudencia del TJUE al resolver la cuestión suscitada, tal como se desprende de su FJ Tercero, que se remite a las *sentencias de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/20002*; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes Overseas, C-196/043*; y de 13 de marzo de 2007 y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/20044*, entre otras. En todas ellas, tal como se ha expuesto, el TJUE tiene declarado que son prácticas abusivas aquellos montajes puramente artificiales carentes de sentido económico o comercial claro. Y es esto lo que ha declarado la Sala de instancia al afirmar que, de las operaciones realizadas, no se han derivado efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal para la recurrente, y que se ha realizado una operación artificiosa que tiene por única finalidad erosionar las bases imponibles obtenidas en España obteniendo así una ventaja fiscal injustificada, sin que se aprecie artificialidad alguna por la simple participación de entidades radicadas en distintos países, sino por la asunción de la deuda por la entidad española en relación con una operación en la que no participa.

En suma, la artificiosidad de la operación viene constituida por perseguir exclusivamente una ventaja fiscal, y no por la presencia de un elemento transfronterizo, como reiteradamente esgrime la recurrente.

Síguenos en...

7.La Administración tributaria ha identificado adecuadamente la ventaja fiscal perseguida, consistente en la deducción por Nutreco España S.A. de los gastos financieros del préstamo con el que se llevó a cabo la referida adquisición, erosionando de esta forma la base imponible. Asimismo, esos gastos financieros también fueron deducidos en las jurisdicciones fiscales donde radican las sociedades del grupo que efectuaron la adquisición. De esta forma, el Grupo Nutreco, con la operación diseñada en cuanto a la forma de canalizar los fondos, ha conseguido una doble deducción de unos mismos gastos financieros: en España y en los países que finalmente realizaron la adquisición al Grupo Maple, Canadá y USA.

Es cierto que la STJUE de 20 de enero de 202, C-484/19, *Lexel*, declara que "las operaciones realizadas en condiciones de plena competencia no constituyen montajes puramente artificiales o ficticios llevados a cabo con el fin de evadir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades desarrolladas en el territorio nacional", si bien esta doctrina no impide la aplicación de una cláusula antiabuso nacional, artículo 15 LGT, siempre que, como ha hecho la Sala de instancia, se interprete dicha cláusula conforme con el Derecho de la UE para prevenir la realización de montajes puramente artificiales.

Consecuentemente, y conforme a la jurisprudencia del TJUE, se ha constatado por la Sala de instancia la existencia de una práctica abusiva, consistente en crear un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo exclusivo de obtener una ventaja fiscal.

8.Tampoco puede aceptarse la infracción de las libertades denunciada.

En efecto, a la luz de la jurisprudencia del TJUE ampliamente expuesta, debemos rechazar la infracción de la normativa comunitaria, pues la Administración tributaria en una actuación que, *a priori*, podría parecer restrictiva de la libertad de establecimiento, ha cumplido con los estándares comunitarios: *razón imperiosa de interés general como es la lucha contra una conducta abusiva*. Por tanto, el test de viabilidad que realiza la sentencia recurrida para determinar la posible concurrencia de motivos económicos válidos en las operaciones discutidas resulta perfectamente compatible con lo exigido por la jurisprudencia del TJUE.

Se reitera, pues, el rechazo de los motivos de infracción alegados en relación con las sentencias del TJUE, pues ni la condición de no residente de la matriz ni de las entidades del grupo intervinientes, ni la deducibilidad de los gastos financieros de grupos multinacionales se pone en cuestión, únicamente se cuestiona la artificiosa forma en que se sitúa una carga financiera en España, siendo irrelevante a estos efectos dónde se encuentra el domicilio de la matriz o de otras entidades intervinientes y su condición de sociedades no residentes o pertenecientes a un grupo español.

A lo expuesto se añade que la medida, consistente en denegar la totalidad de los gastos financieros, debe considerarse proporcionada, puesto que, como ha expuesto el TJUE "[...] tal montaje puramente artificial debe ser ignorado por las autoridades fiscales al calcular el impuesto de sociedades adeudado. Denegar la deducción únicamente de una fracción de los intereses pagados en virtud del referido préstamo permitiría al contribuyente obtener una parte o incluso la totalidad de la ventaja fiscal buscada por medios abusivos, lo que pondría en tela de juicio la congruencia del régimen examinado" (STJUE de 4 de octubre de 2024, asunto C-585/22).

En definitiva, la regularización practicada se basó en la concurrencia de los elementos que configuran el conflicto en la aplicación de la norma, artículo 15 LGT, al considerar la Inspección que concurrían los tres requisitos exigidos, esto es, que a través de las operaciones analizadas se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda; que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y que de la utilización de los actos o negocios no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal.

9. Resta por realizar algunas consideraciones sobre la STJUE de 4 de octubre de 2024, asunto C-585/22, *X BV*, que fue aportada por la recurrente y a la que aludieron ambas partes en el acto de la vista pública.

En esta sentencia el TJUE analiza la compatibilidad con el derecho de la Unión, y en particular con la libertad de establecimiento, de la normativa de Países Bajos que deniega la deducibilidad de los intereses satisfechos a una entidad o persona vinculada en virtud de una deuda destinada a la adquisición o ampliación de una participación en otra entidad que, a raíz de dicha adquisición o ampliación, se convierte en una entidad vinculada a ese contribuyente, salvo que el contribuyente acredite que concurren razones económicas o que los intereses son gravados en sede del acreedor a un tipo impositivo no inferior al 10 %.

Señala el Tribunal que si bien la norma neerlandesa no hace distinción alguna en función de si el grupo de sociedades de que se trata es transfronterizo o no, sin embargo, considera que impone un requisito (el de tributación mínima) que se cumplirá cuando el acreedor sea residente

Síguenos en...



en Países Bajos, y que solo podría incumplirse en caso de que el acreedor vinculado estuviera establecido en otro Estado miembro, si este Estado somete a dicha entidad a un impuesto inferior al 10 %. En consecuencia, la normativa de Países Bajos implica una diferencia de trato que puede afectar al ejercicio de la libertad de establecimiento.

No obstante, el Tribunal señala que esta diferencia de trato está justificada por una razón imperiosa de interés general, como es la lucha contra la evasión fiscal y el fraude, pues la norma controvertida se opone a la creación de montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, que tienen como finalidad eludir el impuesto, en este caso, mediante la deducibilidad de intereses devengados por préstamos intragrupo que no están sometidos a una tributación mínima. Concluye que la norma es apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y que no va más allá de lo necesario para su consecución, pues permite al contribuyente desvirtuar la presunción de la existencia de un montaje puramente artificial demostrando el cumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en la norma, de manera que la limitación a la deducibilidad solo afecte a aquellos préstamos otorgados por motivos esencialmente fiscales, sin racionalidad económica, que no se hubieran concertado entre entidades no vinculadas. Y ello independientemente de que los intereses de dichas deudas sean idénticos a los que se habrían acordado entre empresas independientes. En particular, cuando el préstamo carece de justificación económica (con independencia de que se hayan cumplido los requisitos formales de las operaciones) y nunca se habría concertado de no existir vinculación entre las sociedades y la ventaja fiscal perseguida, es conforme con el principio de proporcionalidad denegar la deducción de la totalidad de los intereses, y no -como concluyó en Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34)- únicamente en lo que exceda de las condiciones de libre competencia.

Señala que la normativa enjuiciada en Lexel no era luchar contra los montajes puramente artificiales, sino que se inscribía en el marco de la lucha contra la planificación fiscal agresiva en forma de deducción de gastos de intereses y que la aplicación de dicha normativa no se limitaba a tales montajes. Y desarrollando dicha sentencia colige que "[...] no cabe deducir del apartado 56 de la sentencia de 20 de enero de 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) que, en el supuesto de que un préstamo y las operaciones relacionadas con este no estén justificados por razones económicas, el mero hecho de que las condiciones de dicho préstamo correspondan a las que se habrían acordado entre empresas independientes excluye, por definición, que dicho préstamo y esas operaciones constituyan montajes puramente artificiales".

Concluye confirmando que no es contraria a la libertad de establecimiento una normativa en virtud de la cual se deniega al contribuyente la deducción de la totalidad de los intereses pagados por un préstamo contratado con una entidad vinculada, destinado a la adquisición o ampliación de una participación en otra entidad que, a raíz de dicha adquisición o ampliación, se convierte en una entidad vinculada a ese contribuyente, cuando se considere que esa deuda constituye un montaje puramente artificial o que forma parte de tal montaje, aun cuando la referida deuda se haya contraído en condiciones de plena competencia y el importe de esos intereses no supere el que se habría convenido entre empresas independientes.

Pues bien, ninguna de las consideraciones recogidas en esta sentencia, ni en la impugnada en casación, contradicen los términos de la STJUE de 4 de octubre de 2024 referida, pues correspondiéndole al órgano jurisdiccional apreciar los hechos del litigio e interpretar la normativa nacional (apartado 42), la conclusión que se ha alcanzado es que la operación realizada constituye un montaje puramente artificial, que debe ser ignorado por las autoridades fiscales al calcular el impuesto de sociedades adeudado, y ello con independencia de que la deuda se haya contraído en condiciones de plena competencia y que el importe de los intereses no supere el que se habría convenido entre partes independientes.

A lo expuesto se añade que la cláusula antiabuso nacional, artículo 15 de la LGT, se aplica sin distinción alguna en función de si el grupo de sociedades es o no transfronterizo, solo requiere que concurren los requisitos exigidos por la norma que, en el caso que se examina, como se ha señalado, resultan concurrentes.

Conforme a la jurisprudencia del TJUE, se ha constatado por la Sala de instancia la existencia de una práctica abusiva, consistente en crear un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo exclusivo de obtener una ventaja fiscal.

10. En último término, aduce la recurrente "[...] la imposibilidad de declarar el conflicto en la aplicación de la norma sin la previa emisión del preceptivo informe regulado en el artículo 159 de la LGT con relación a los específicos ejercicios objeto de comprobación".

Tal alegación no puede ser acogida. En el marco del procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2010, y en relación con las operaciones que se han

detallado en esta resolución, la Comisión consultiva emitió, el 21 de enero de 2014, el informe preceptivo en el que se declaraba que concurrían las circunstancias para proceder a la declaración de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Pues bien, lo que se declaró "fraudulento" fueron las operaciones realizadas en 2007, sin perjuicio de que los efectos fraudulentos se proyecten también en ejercicios posteriores, en concreto, en los ejercicios 2011 a 2013 regularizados, al haber seguido generando gastos financieros que la recurrente se ha deducido de la base imponible.

Siendo, pues, las operaciones realizadas las que han sido calificadas de fraudulentas, y continuando vigente en los ejercicios 2011 a 2013 la misma estructura societaria que en 2007 y los mismos contratos de préstamo, las consecuencias tributarias que esas operaciones generan han de ser las mismas, sin necesidad de emitirse un nuevo informe por la Comisión consultiva, toda vez que las operaciones en sí ya fueron declaradas como constitutivas de conflicto en aplicación y solo se examina la proyección de sus efectos en ejercicios posteriores.

QUINTO. Segunda cuestión de interés casacional. Obligación de plantear cuestión prejudicial.

Sostiene la recurrente que la infracción por la sentencia recurrida del art. 267 del TFUE, al no haber procedido a la elevación de la cuestión prejudicial ante el TJUE, cumpliéndose los presupuestos de hecho necesarios para ello, ha perdido relevancia, una vez admitido el recurso de casación, por lo que la reformula con carácter subsidiario.

A este respecto únicamente recordar que el artículo 267 del TFUE reserva la obligación de plantear cuestión prejudicial al órgano que resuelve en última instancia, que en nuestro ordenamiento jurídico es el Tribunal Supremo.

Asimismo, el TJUE ha aclarado el concepto de "*órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno*", en el sentido del artículo 267 TFUE, señalando, entre otras, en la STJUE de 15 de octubre de 2024, asunto C-144/23, "KUBERA", lo siguiente:

"39 Ha de señalarse también que las resoluciones de un órgano jurisdiccional nacional que puedan ser impugnadas por las partes ante un órgano jurisdiccional supremo nacional no emanan de un «órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno» en el sentido del artículo 267 TFUE. La circunstancia de que el examen del fondo de tales impugnaciones, formuladas, como en el litigio principal, en el marco de un recurso de casación, quede supeditado a un procedimiento de autorización para interponer ese recurso de casación por parte de ese órgano jurisdiccional supremo nacional no produce el efecto de privar a las partes del derecho a recurrir (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de junio de 2002, Lyckeskog, C-99/00, EU:C:2002:329, apartado 16, y de 16 de diciembre de 2008, Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, apartado 76). Por lo tanto, la existencia de tal procedimiento no puede transformar el órgano jurisdiccional inferior cuya resolución puede impugnarse en el marco de tal recurso de casación en un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno y sobre el que pesa, en consecuencia, la obligación de someter el asunto al Tribunal de Justicia establecida en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero."

Aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa resulta que la Audiencia Nacional no puede calificarse como "*órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno*", toda vez que sus resoluciones son susceptibles de ulterior recurso ante el Tribunal Supremo, teniendo en cuenta, además, que la circunstancia de que el examen del fondo de tales impugnaciones quede supeditado a una previa declaración de admisibilidad por el Tribunal Supremo no produce el efecto de privar a las partes del derecho a recurrir.

SEXTO. Tercera cuestión de interés casacional. Acto aclarado por la jurisprudencia comunitaria.

En su escrito de interposición del recurso de casación, la parte recurrente solicita, con carácter subsidiario, que esta Sala plantee la siguiente cuestión prejudicial de interpretación, de conformidad con lo dispuesto en el art. 267 del TFUE:

"¿Deben interpretarse los artículos 49, 56 y 63 TFUE en el sentido de que se oponen a una práctica administrativa nacional que interpreta el artículo 15 de la LGT, cláusula general antiabuso, en el sentido de que una operación que implica la deducción de gastos financieros se considera artificiosa o improcedente por el mero hecho de que proceden de un préstamo concedido por una parte vinculada residente en otro Estado miembro y no estar efectivamente gravada en el Reino de España, aunque se haya acordado en condiciones de libre competencia,

esos gastos financieros estén gravados en otro país, el préstamo se utiliza para adquirir una sociedad en un Estado tercero no miembro de la UE, no directamente, sino a través de otra sociedad vinculada establecida en ese otro Estado miembro, y no tiene en cuenta la aportación de pruebas que demuestren la trascendencia económica de la operación para el sujeto pasivo? ¿Deben interpretarse los artículos 49, 56 y 63 del TFUE, a la luz del principio de prohibición de abuso de derecho, en el sentido de que para la aplicación de una disposición nacional como el artículo 15 de la LGT, con arreglo a la cual se pretende privar al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades del derecho a deducir los gastos financieros procedentes de un préstamo concedido a precios de mercado por una sociedad vinculada radicada en otro Estado miembro, es necesario acreditar que concurren las circunstancias que permiten calificar el préstamo, en virtud del Derecho de la Unión, de montaje puramente artificial carente de realidad económica, sin que pueda apreciarse la artificiosidad por el solo hecho de considerar la Administración tributaria que la intervención de sociedades ubicadas en distintos Estados miembros de la Unión Europea resulta ociosa e innecesaria, mientras que no se hubiera cuestionado la deducción si el préstamo se hubiera concedido por una sociedad radicada en España?

En respuesta a esta pretensión, la Abogada del Estado, en su escrito de oposición, considera que estamos ante una cuestión suficientemente aclarada por la jurisprudencia del TJUE y que, por tanto, no procede el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Pues bien, es la doctrina del acto aclarado, con fundamento en la jurisprudencia del TJUE, la que nos lleva a rechazar el reenvío prejudicial en los casos en que este resulte innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado por la jurisprudencia del TJUE. En efecto, según la jurisprudencia comunitaria (por todas, sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799) en primer lugar, la remisión no está justificada en las situaciones del tipo denominado "*acto claro*", esto es, cuando la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable en cuanto a la manera en que debe resolverse la cuestión planteada; y, en segundo lugar, la obligación de remisión se elimina en las situaciones del tipo denominado "*acto aclarado*" es decir, cuando «la cuestión planteada es materialmente idéntica a una cuestión que ya ha sido objeto de una decisión con carácter prejudicial en un caso análogo», o cuando «una jurisprudencia ya asentada del Tribunal de Justicia resuelva la cuestión de Derecho de que se trate, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que hayan dado lugar a dicha jurisprudencia, incluso si no existe una estricta identidad de las cuestiones debatidas».

En la presente ocasión, nos hallamos, como ya se ha señalado, ante un acto aclarado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

SÉPTIMO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

La respuesta a las cuestiones de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, *por sí misma*, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea.

2. La cláusula antiabuso nacional, conflicto en la aplicación de la norma - artículo 15 de la Ley General Tributaria- ha de interpretarse conforme al Derecho de la UE, que ha considerado que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias.

En esta línea, y de conformidad con lo dispuesto en la cláusula antiabuso nacional, será necesario determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal.

3. La abstención de planteamiento del reenvío jurisdiccional al TJUE por la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial.

4. En el caso que se enjuicia no es necesario el planteamiento por esta Sala de cuestión prejudicial al TJUE, pues la cuestión suscitada está suficientemente aclarada por su jurisprudencia.

OCTAVO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de lo expuesto, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos

Síguenos en...



razonamientos se completan con los realizados en esta resolución, toda vez que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, se ha constatado por la Sala de instancia la existencia de una práctica abusiva, consistente en crear un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo exclusivo de obtener una ventaja fiscal.

NOVENO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de la entidad **NUTRECO ESPAÑA, S.A.**, contra la sentencia de 29 de junio de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 532/2019.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

