

La Audiencia Nacional confirma la aplicación de la doctrina de los «casos daneses» en relación con la exención del IRNR de los intereses pagados a residentes de la Unión Europea

Para la Audiencia Nacional, la doctrina del Tribunal de Justicia en las sentencias danesas es automáticamente aplicable a la exención de los intereses pagados a residentes de la Unión Europea, aunque la norma interna no recoja expresamente la cláusula del beneficiario efectivo.

EDUARDO MARTÍNEZ-MATOSAS RUIZ DE ALDA

Socio del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

LUIS CUESTA CUESTA

Asociado *senior* del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

1. Introducción

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de 17 de octubre del 2024 (rec. 810/2019), ha desestimado el recurso interpuesto frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre del 2019 (185/2017) en la que, como se recordará, se aplicó la doctrina de los «casos dane-

ses» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —recogida en la Sentencia de 26 de febrero del 2019, *N Luxembourg* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16)— en un supuesto de abono de intereses financieros por parte de una sociedad española a su matriz neerlandesa, controlada esta última por una entidad residente en Curasao que, a su vez, estaba controlada por una sociedad andorrana cuyo único socio era

una persona física residente también en Andorra.

En aquella resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Central, tras acudir a la referida sentencia del Tribunal de Justicia en cuanto al concepto de *beneficiario efectivo* y a la existencia de una base jurídica para denegar la exención en un caso de abuso de derecho, entendió que la sociedad neerlandesa era una mera sociedad instrumental, sin actividad comercial alguna, empleada únicamente para canalizar fondos hacia la sociedad andorrana¹. En consecuencia, El tribunal consideró que la Inspección actuó correctamente al denegar la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1c del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y confirmó el acuerdo de liquidación relativo al concepto de *retenciones a cuenta* del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

2. Análisis de la sentencia

Las cuestiones de fondo alegadas por la recurrente en el recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional son, en esencia, las tres siguientes:

- a) la falta de acreditación por parte de la Administración tributaria de que la sociedad matriz neerlandesa no era la beneficiaria efectiva de los intereses satisfechos por la sociedad española;
- b) la procedencia de la exención de los intereses satisfechos a la sociedad neerlandesa, al no constituir la exención contenida en el artículo 14.1c del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR) una transposición de la Directiva 2003/49 del Consejo, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de distintos Estados miembros;
- c) la necesidad de haber acudido, a raíz de ausencia de la cláusula del beneficiario efectivo en el citado precepto, a la aplicación de alguna de las cláusulas generales antiabuso previstas en la Ley General Tributaria, tales como la simulación (art. 16) o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15).

Respecto a la primera alegación, tras el análisis de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la documentación aportada durante la instrucción, la Audiencia Nacional concluye que la Administración ha aportado indicios suficientes para acreditar que la sociedad holandesa no era la beneficiaria efectiva de los intereses, ya que las cantidades recibidas de la sociedad española eran traspasadas a otras entidades de la cadena societaria hasta llegar a la sociedad andorrana, que era su perceptora definitiva. Tal operativa, así como la falta de actividad de las sociedades intermedias, no ha sido cuestionada

¹ Esta resolución fue comentada en la sección de fiscal de *Análisis GA_P*, en enero del 2020; véase en este [enlace](#).

por la recurrente, que tampoco ha demostrado que éstas tuvieran otra finalidad que figurar como sociedades instrumentales con la finalidad de dirigir los intereses abonados por la sociedad española hasta la sociedad andorrana. Recuerda la Audiencia Nacional que, para determinar quién es el beneficiario efectivo de los intereses conforme a la Directiva 2003/49, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, compendiada y desarrollada por el Tribunal Supremo (Sentencia de 22 de junio del 2023, rec. 6517/2021), exige prestar atención a la persona que disfruta realmente de los intereses que le son abonados, de modo que los recibe en su propio beneficio y no en calidad de intermediario.

El concepto de beneficiario efectivo se interpreta como instrumento que permite justificar regularizaciones en caso de conductas abusivas

Por lo que se refiere a la omisión de la cláusula del beneficiario efectivo en la exención prevista en el artículo 14.1c del citado texto refundido y a la imposibilidad de considerar dicha norma como una transposición de la Directiva 2003/49, la Audiencia Nacional entiende que, una vez aprobada la directiva, la normativa interna ha de interpretarse a la luz de aquélla. Conforme a la norma europea (arts. 4 y 5), una sociedad de un Estado miembro será tratada como beneficiaria efectiva de los intereses o cánones satisfechos únicamente si recibe los pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediaria, esto es, de agente, depositaria o mandataria, requisito que no concu-

rre en este caso. Por otra parte, el hecho de que la cláusula del beneficiario efectivo no aparezca de forma expresa en dicho artículo 14.1c no es obstáculo para su aplicación. A partir de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo antes citadas sobre el abuso de derecho y la obligación de interpretar el Derecho nacional conforme a la normativa comunitaria, recuerda que «los justiciables no pueden invocar normas de Derecho europeo de manera fraudulenta o abusiva, lo que debe interpretarse por las autoridades nacionales y órganos jurisdiccionales en el sentido de que cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar al contribuyente el beneficio de

la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses establecida en el artículo 1.1 de la Directiva 2003/49, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal

denegación. De suerte que, aun no recogiendo la legislación nacional una norma antiabuso, sería[n] de aplicación las normas antiabuso europeas, puesto que la teoría sobre el abuso de derecho es calificada como principio general del Derecho europeo, gozando de aplicación automática, sin que se precise su transposición a las normas nacionales para su aplicación». En consecuencia, a juicio de la Audiencia Nacional, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha aplicado correctamente la normativa comunitaria a los efectos de si es o no procedente la exención prevista en el artículo 14.1c del texto refundido, resolviendo conforme a la jurisprudencia comunitaria

y con pleno respeto de los principios de seguridad jurídica y legalidad.

Por último, la Audiencia Nacional rechaza que, para regularizar la situación planteada y ante la ausencia de cláusula antiabuso específica, la Administración tributaria estuviera obligada a acudir a alguna de las cláusulas generales antiabuso previstas en la Ley General Tributaria (LGT). La propia directiva es la que prevé que las autoridades nacionales y órganos jurisdiccionales deban denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses cuando produzca una práctica fraudulenta o abusiva. Por tanto, no nos encontramos ante un supuesto de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sino ante un caso en el que hay únicamente que determinar si se dan o no los supuestos establecidos legalmente para beneficiarse de la exención.

3. Consideraciones finales

En esta importante sentencia, la Audiencia Nacional concluye, del mismo modo que el Tribunal Económico-Administrativo Central, que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en los casos daneses es aplicable automáticamente para la exención de los intereses pagados a residentes de la Unión Europea prevista en la normativa interna española.

Al igual que hiciera el Tribunal Económico-Administrativo Central, la Audiencia Nacional efectúa una interpretación de la figura del beneficiario efectivo como instrumento que permite justificar regularizaciones en caso de conductas abusivas. De este modo se aparta de su propia Sentencia de 31 de octubre del 2017 (rec. 24/2016), en

la que, interrogada sobre el mismo tema, concluyó que, a falta de previsión de una cláusula antiabuso específica, la Inspección está lógicamente legitimada para cuestionar las estructuras que considere abusivas, pero debe respetar el procedimiento legalmente establecido y acudir al conflicto en la aplicación de la norma tributaria (arts. 15 y 159 LGT), sin que pueda aplicarse la cláusula del beneficiario efectivo allí donde no se recoge expresamente. Del mismo modo, el nuevo pronunciamiento de la Audiencia Nacional se aparta de la posición del Tribunal Supremo respecto a la necesidad de recurrir al artículo 15 de la Ley General Tributaria y al procedimiento del artículo 159 de la misma ley cuando se identifiquen conductas abusivas (Sentencia de 26 de enero del 2015, rec. 2945/2013). A nuestro juicio, es discutible que de la doctrina jurisprudencial establecida en las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los casos daneses quepa inferir que, en una situación como la aquí descrita, se pueda prescindir de los procedimientos establecidos al efecto en la Ley General Tributaria, con indudables efectos sobre la distribución de la carga de la prueba y sobre los derechos y garantías de los contribuyentes.

Por otra parte, pese a haber sido alegado por la recurrente, la Audiencia Nacional guarda silencio sobre si, pese a descartarse la aplicación de la Directiva 2003/49, concurren las condiciones para la aplicación del tipo reducido de retención del 10 % previsto en el artículo 11 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y los Países Bajos, que no recoge la cláusula del beneficiario efectivo, frente al 21 % previsto para los ejercicios afectados en la Ley del Impuesto sobre la Renta

de No Residentes. Cabe recordar que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 23 de septiembre del 2020 (rec. 1996/2019), en relación con la interpretación del artículo 12 del Convenio de Doble Imposición hispano-suizo de 1966 —que tampoco mencionaba la citada cláusula—, rechazó una aplicación generalizada de la figura del beneficiario efectivo aun cuando la norma convencional no la prevea. La cuestión que permanece abierta es si, en una situa-

ción que implica a dos Estados miembros de la Unión Europea, la no aplicación de la directiva impide, en virtud del principio de primacía, la aplicabilidad del convenio de doble imposición suscrito entre ambos países. Sobre este tema, de indudable relevancia para nuestro sistema de fuentes en el ámbito de la tributación internacional, deberá pronunciarse el Tribunal Supremo (Auto de Admisión de 5 de junio del 2024, rec. 6111/2023).