

El requisito del beneficiario efectivo no es exigible para aplicar la exención en el IRNR de los intereses pagados a residentes de la Unión Europea

Para el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, la exención en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los intereses pagados a residentes de la Unión Europea no condiciona su aplicación a que el perceptor sea el beneficiario efectivo ni a otras exigencias adicionales de la Directiva 2003/49/CE. El Estado no puede invocar el efecto directo de la directiva para exigir a los contribuyentes el cumplimiento de requisitos no transpuestos al ordenamiento nacional.

EDUARDO MARTÍNEZ-MATOSAS RUIZ DE ALDA
LUIS CUESTA CUESTA

Socios del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario (UCLM)
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

En noviembre de 2024 nos hicimos eco en este mismo espacio de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2024 (rec. 810/2019) por la que se desestimó el recurso interpuesto, bajo la dirección letrada de

esta firma, frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (RG 0185/2017) en la que, como se recordará, se aplicó la doctrina de los «casos daneses» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —recogida en la Sentencia de 26 de febrero de 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 a su vez por una sociedad andorrana¹.

En aquella resolución, el Tribunal Central, tras acudir a la referida sentencia del Tribunal de Justicia en relación con la interpretación de los conceptos de beneficiario efectivo y 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 andorrana. En consecuencia, 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, pese a que tal precepto no contiene la cláusula del beneficiario efectivo contemplada en 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, y confirmó el acuerdo de liquidación relativo al concepto de retenciones a cuenta del citado impuesto correspondiente a los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

La Audiencia Nacional avaló la interpretación del Central. A su juicio, el hecho de que la cláusula del beneficiario efectivo no aparezca de forma expresa en el artículo 14.1c de la ley del impuesto —a diferencia de lo que sucede en la Directiva 2003/49/CE— no es obstáculo para su aplicación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre abuso de derecho —calificado como

principio general del Derecho de la Unión— y la obligación de interpretar el Derecho nacional conforme a la normativa comunitaria. Por tanto, ante prácticas fraudulentas o abusivas, debe negarse al contribuyente el beneficio de la exención sobre los pagos de intereses, aun cuando no exista disposición nacional alguna que contemple tal denegación. Además, rechazó 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

Sin embargo, la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 690/2025, de 30 de septiembre, ha llegado a una conclusión completamente opuesta a la de la Audiencia Nacional en respuesta al recurso contencioso-administrativo interpuesto por la misma parte actora y en un supuesto análogo al anterior, pero en relación con la liquidación de retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente al ejercicio 2015.

En este caso, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana rechazó la reclamación presentada frente a la citada liquidación remitiéndose a la resolución del Tribunal Central de 8 de octubre de 2019 referida a los ejercicios 2012 a 2014. Frente a esa resolución desestimatoria se planteó recurso contencioso-administrativo, bajo la dirección letrada de esta firma, ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma alegando, como motivos de fondo, la falta de acreditación por parte de la Administración

¹ Doctrina_casos_daneses-2.pdf

tributaria de que la sociedad matriz neerlandesa no era la beneficiaria efectiva de los intereses satisfechos por la sociedad española, el no condicionamiento de la exención del artículo 14.1c a que el receptor de los intereses sea su beneficiario efectivo y la necesidad de acudir, en caso de apreciar una práctica abusiva, a la aplicación de alguna de las cláusulas generales antiabuso previstas en la Ley General Tributaria.

Pues bien, la respuesta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia parte de reconocer que la exención nacional sobre los intereses obtenidos por entidades no residentes no exige que la perceptora sea la beneficiaria efectiva de estos, exigencia que sí recoge la Directiva 2003/49/CE, y también difiere de ella en cuanto a otros requisitos adicionales exigibles para aplicar la exención. Por tanto, niega *ab initio* que pueda asumirse una identificación conceptual directa entre los conceptos de receptor de los rendimientos y de beneficiario efectivo. Por otra parte, el Tribunal acude a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020 (rec. 1996/2019) para recordar que el principio de beneficiario efectivo «no es una norma metajurídica que pueda imponerse a una interpretación racional y jurídica de las normas, ni tampoco a la voluntad soberana de los países».

Sobre la base de esta premisa, la Sala subraya que cuando el artículo 14.1c establece la exención para los intereses satisfechos a entidades residentes en la Unión Europea no condiciona su aplicación a que el receptor sea el beneficiario efectivo ni a otras exigencias adicionales.

La citada exención se introdujo en el ordenamiento tributario nacional en 1990 (mediante el Real Decreto-ley 5/1990 y la Ley 31/1990), mucho antes de la aprobación de la Directiva 2003/49/CE, con la que presenta diferencias sustanciales con respecto a los requisitos exigibles para su aplicación. Así, la exención nacional no exige una forma jurídica determinada al receptor del interés, no requiere una participación mínima del 25% en el capital de la sociedad pagadora, no exige que el receptor del interés sea el beneficiario efectivo, ni que no esté exento de tributación. De igual

La inexistencia de la cláusula del beneficiario efectivo obliga a acudir a las cláusulas generales antiabuso de la Ley General Tributaria

forma, la Sala considera esencial el hecho de que, tras la aprobación de la Directiva, el legislador español haya incorporado mecanismos antiabuso específicos en relación con las exenciones aplicables al pago de dividendos (art. 14.1h) y de cánones (art. 14.1m), pero no lo haya hecho, en cambio, en relación con el pago de intereses.

Ante el silencio de la exención nacional, «el posible sustento jurídico de la exigencia del beneficiario efectivo solo sería invocable al amparo de la aplicación de la Directiva 2003/49/CE, pero el efecto directo de las directivas solo puede ser invocado por los particulares frente al Estado, por lo que no puede exigirse a los contribuyentes el cumplimiento de requisitos previstos exclusivamente en la Directiva, cuando dichos requisitos no han

sido transpuestos al ordenamiento jurídico nacional». De ahí que la exención del artículo 14.1c deba aplicarse en los términos que el legislador nacional ha optado por mantener sin las exigencias adicionales de la Directiva. En apoyo de este argumento, la Sala acude nuevamente a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020 en la que se estableció que la Administración tributaria no puede aplicar la cláusula del beneficiario efectivo en relación con la tributación de cánones percibidos por una entidad no residente cuando el Convenio de Doble Imposición aplicable no contempla expresamente dicha cláusula, descartando acudir a una interpretación dinámica de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE para colmar esa ausencia.

Cuestión distinta es, recuerda la Sala, la posible aplicación de las cláusulas generales antiabuso contempladas en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria (conflicto en la aplicación de la norma o simulación) en caso de que la Administración tributaria aprecie la existencia de prácticas abusivas, algo que no

ha sucedido en el presente caso, lo que conduce a estimar el recurso planteado y anular la resolución del Tribunal Regional.

Como ya hemos señalado en ocasiones anteriores, a nuestro juicio, es muy 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 situaciones como la aquí descrita, se pueda prescindir de los procedimientos establecidos al efecto en la Ley General Tributaria, con importantes efectos sobre la distribución de la carga de la prueba y los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.

A diferencia de la Audiencia Nacional, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia ha compartido la motivación y conclusiones del recurso presentado bajo la dirección letrada de esta firma. Dada la contradicción de los fallos alcanzados por ambos órganos jurisdiccionales sería deseable un pronunciamiento del Tribunal Supremo que sirva para establecer doctrina jurisprudencial.