

Los contribuyentes no residentes sin derecho a la exención de la directiva de intereses y cánones no pueden aplicar el tipo reducido del convenio hispano-neerlandés

En el supuesto controvertido, el Tribunal Supremo confirma que la entidad perceptora del canon en la Unión Europea no es la beneficiaria efectiva, sino otra entidad residente en un territorio no comunitario, por lo que la retención aplicable es la prevista en el impuesto sobre la renta de no residentes, sin que pueda aplicarse el tipo reducido de retención previsto en el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito con los Países Bajos. La controversia planteada queda enteramente regulada por el Derecho de la Unión y el principio de primacía determina que éste desplace a la norma convencional.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

SUSANA ONSURBE RODRÍGUEZ

Asociada senior
Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero del 2026 (rec. 6111/2026) ha desestimado el recurso de casación interpuesto frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de mayo del 2023 (rec. 197/20221) en un asunto relacionado con la tributación de los cánones

satisfechos a entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y la compleja relación existente entre el Derecho de la Unión y los convenios para evitar la doble imposición.

La entidad recurrente en casación es una sociedad española que forma parte de un

grupo multinacional cuya matriz es una sociedad residente en Curaçao (Antillas Neerlandesas). Esta última es la titular de las marcas, secretos comerciales y otros derechos de propiedad intelectual del grupo. En virtud de un contrato de licencia celebrado por ambas entidades, la matriz permitió a la entidad española usar, a cambio de un canon, los intangibles necesarios para la fabricación, promoción, venta y distribución de sus productos. No obstante, el pago del canon acordado no se efectuó directamente a la matriz, sino a una entidad *holding* del grupo residente en los Países Bajos encargada de la gestión y explotación de los cánones en Europa.

En los periodos objeto de comprobación e investigación, la entidad española no practicó retención sobre los cánones pagados a la entidad neerlandesa por considerar aplicable la exención prevista en el artículo 14.1m del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR). Este precepto, en línea con la Directiva 2003/49/CE, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (Directiva de Intereses y Cánones), condiciona la aplicación de la exención en la fuente al cumplimiento de distintos requisitos, entre ellos, que la sociedad que reciba los cánones lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad. La regularización practicada por la Inspección se basó en la improcedencia de aplicar la mencionada exención por cuanto la sociedad neerlandesa no era la beneficiaria efectiva de los cánones satisfechos por la sociedad española, sino la sociedad residente en Curaçao. En consecuencia, la entidad española debería haber practicado la correspondiente retención en la fuente (en aquel momento, del 24,75 %) sobre

los cánones satisfechos de acuerdo con la normativa interna sin que resultase aplicable la retención del 6 % prevista en el artículo 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio suscrito entre España y los Países Bajos en 1971, precepto que no recoge de forma expresa la cláusula del beneficiario efectivo. Tanto la resolución del órgano revisor en la vía administrativa como la sentencia de instancia avalaron la posición del órgano inspector.

El objeto del recurso de casación es determinar si, descartada la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 14.1m del mencionado texto refundido (en transposición de la directiva de intereses y cánones), son aplicables las previsiones contenidas en el convenio hispano-neerlandés sobre el tipo de retención aplicable a dichos pagos con prevalencia sobre el tipo regulado en la normativa interna del impuesto.

En la resolución del fondo del asunto, el Tribunal Supremo tiene muy presente la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero del 2019, recaída en los casos acumulados *N Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I* y *Z Denmark* (EU:C:2019:134), en relación con la interpretación de los conceptos de *beneficiario efectivo* y *abuso de derecho* y con la aplicación de la exención de retención en origen prevista en la directiva de intereses y cánones. A partir de los indicios establecidos en aquella sentencia para resolver situaciones en las que resulte controvertida la identificación del beneficiario efectivo, el Tribunal Supremo confirma que, en las concretas circunstancias de este caso, la entidad neerlandesa no tiene la condición de beneficiaria efectiva de los cánones. A este respecto, apunta, en primer término, que las empresas a las que se

refiere el recurso son *sociedades asociadas*, en el sentido de la directiva de intereses y cánones y del artículo 14.1m del texto refundido (concepto definido en la norma en torno a una participación del 25 %, bien directa, bien

El principio de primacía determina que el Derecho de la Unión desplace al convenio para evitar la doble imposición

por una sociedad matriz común). Asimismo, advierte, al igual que hiciera la sentencia de la Sala de instancia, que los cánones, una vez percibidos por la sociedad neerlandesa, son transferidos casi en su totalidad a una matriz no residente en territorio comunitario en virtud de las obligaciones contractuales asumidas, sin que se le haya conferido el derecho a usar y disponer de los importes transferidos. Por tanto, no puede admitirse que la sociedad neerlandesa reciba los cánones pagados por la sociedad española en su propio beneficio — sino como un intermediario—, requisito al que se condiciona la exención tanto en la directiva como en el artículo 14.1m del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El Tribunal Supremo rechaza el argumento empleado por la entidad recurrente sobre la presencia y complementariedad de diferentes beneficios fiscales regulados en fuentes normativas de distinta naturaleza, dado que la directiva de intereses y cánones y el artículo 14.1m del texto refundido reservan la exención para los pagos efectuados entre «sociedades asociadas» —además de exigir el cumplimiento de otros requisitos adicio-

nales—, mientras que el Convenio para Evitar la Doble Imposición no lo hace. Como respuesta a esta alegación, el alto tribunal se limita a afirmar que, aunque ello sea cierto, no es ése el caso que aquí se plantea, puesto que

el supuesto controvertido queda enteramente regulado por la Directiva 2003/49/CE y su transposición a nuestro Derecho interno mediante el artículo 14.1m del texto refundido. «Siendo así, cuando menos en este caso, el principio de primacía determina que el Derecho de la Unión desplace al Convenio de Doble Imposición

entre España y los Países Bajos». Una afirmación categórica que, a nuestro entender, posiblemente merezca mayor desarrollo y alguna matización en las situaciones en que los ámbitos de aplicación de la norma comunitaria y convencional no converjan.

Finalmente, el Tribunal Supremo entiende que no es necesario plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud de la doctrina del acto aclarado.

Atendiendo a todo lo expuesto, el alto tribunal fija como doctrina que, rechazada la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1m del texto refundido, no resultan de aplicación las previsiones contenidas en el convenio hispano-neerlandés sobre el tipo de retención aplicable a dichos pagos, sino el tipo regulado en la normativa interna, por aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión, en tanto en cuanto dicho artículo refleja fielmente la Directiva 2003/49/CE.

La conclusión sobre la inaplicabilidad del Convenio para Evitar la Doble Imposición hispano-neerlandés en el presente caso ha liberado al Tribunal Supremo de abordar de nuevo

la cuestión sobre la aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo en los convenios que no la recogen expresamente. Como se recordará, en la Sentencia de 23 de septiembre del 2020 (rec. 1996/2019), en relación con el Convenio para Evitar la Doble Imposición España-Suiza de 1963, se negó que la cláusula del beneficiario efectivo fuera « considerada como una especie de norma metajurídica o de Derecho natural que deba imponerse siempre y a todo trance al propio convenio y a una interpretación racional y jurídica de sus preceptos, al margen de su regulación concreta y, por tanto, de la voluntad soberana de los países que los conciertan». Con posterioridad a aquel fallo, el Tribunal Supremo matizó su posición en torno a la relevancia del criterio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en la interpretación dinámica de este concepto [sentencias de 8 de junio (rec. 6258/2021) y de 22 de junio (rec. 6517/2021), ambas del 2023]. En esta ocasión, pese a que el auto de admisión mencionaba

aquella sentencia del 2020 y otros pronunciamientos previos sobre el convenio hispano-neerlandés [sentencias de 11 de junio del 2008 (rec. 7710/200) y 13 de abril del 2011 (rec. 456/2006)], finalmente el Tribunal Supremo no se ha adentrado en la interpretación del artículo 12 del convenio hispano-neerlandés y, en particular, en si la cláusula del beneficiario efectivo podría considerarse implícita en él, pese a no estar enunciada de forma explícita, atendiendo al objeto y finalidad del convenio, así como a su contexto.

En definitiva, la sentencia objeto de comentario establece un criterio riguroso sobre el concepto de *beneficiario efectivo* en materia de retenciones en el impuesto sobre la renta de no residentes en relación con los cánones, que podría ser susceptible de ser aplicado a otro tipo de rentas. Ello exige reforzar las funciones y poderes de disposición de las entidades *holding* intermedias en estructuras societarias multinacionales.