

EL ANHELO REEQUILIBRIO EN LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA EXISTENCIA DE ABUSO EN EL REPARTO DE DIVIDENDOS *

Benjamín Sevilla Bernabéu
Profesor Ayudante Doctor
Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(España)

Title

The desired rebalancing of the burden of proof of abuse in the distribution of dividends

Resumen

A través del presente trabajo se expone la importante y reciente doctrina establecida por el Tribunal Supremo en relación con la correcta interpretación de la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos. Esta doctrina considera que recae en la Administración –y no en el contribuyente– la carga de probar la ausencia de motivos económicos válidos. Esta interpretación resulta necesaria para poder denegar la exención contemplada para los dividendos obtenidos por entidades matrices residentes en la Unión Europea controladas por sociedades de terceros Estados. Ello supone un hito importante en una materia controvertida, la cual se agudizó tras las poliédricas sentencias de los «casos daneses». Con ella se considera superada la errónea doctrina anterior del propio Tribunal Supremo sobre esta materia, y, además, parece que se recupera la línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia previa a las polémicas sentencias danesas.

Palabras clave

Carga de la prueba, abuso, beneficiario efectivo, dividendo, motivos económicos válidos.

Abstract

This article sets out the important and recent doctrine established by the Supreme Court in relation to the correct interpretation of the burden of

* Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)», Prometeo/2021/041, Generalitat Valenciana.

proof of the existence of abuse in the distribution of dividends. This doctrine considers that the Administration –and not the taxpayer– has the burden of proving the absence of valid economic reasons. This interpretation is necessary in order to be able to deny the exemption for dividends obtained by EU resident parent entities controlled by third country companies. This is an important milestone in a controversial area, which became more acute after the multifaceted judgments of the «Danish cases». With it the Supreme Court's own erroneous previous doctrine on this matter is considered to have been overcome and, furthermore, it seems that the Court of Justice's line of case law prior to the controversial Danish judgments has been recovered.

Keywords

Burden of proof, abuse, beneficial ownership, dividend, valid economic reasons.

Fecha de recepción: 6-11-2023/Fecha de aceptación: 24-11-2023/Fecha de revisión: 28-11-2023

Cómo referenciar: Sevilla Bernabéu, B. (2023). El anhelado reequilibrio en la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos. *Revista Técnica Tributaria* (143), 175-194

SUMARIO

1. Introducción
2. Consideraciones generales sobre la distribución de la carga de la prueba
3. La incorrecta interpretación del beneficiario efectivo del dividendo como requisito para aplicar la exención a raíz de las «sentencias danesas»
 - 3.1. Aproximación al concepto de beneficiario efectivo
 - 3.2. La incidencia del concepto de beneficiario efectivo tras las «sentencias danesas»
4. Las disfunciones en la doctrina de la Audiencia Nacional
5. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023
 - 5.1. Antecedentes fácticos
 - 5.2. Posición de la Abogacía del Estado en el recurso de casación
 - 5.3. Doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de junio de 2023
6. La carga de la prueba en un escenario post-beps: el test del propósito principal
7. Reflexiones finales
8. Bibliografía
9. Jurisprudencia
10. Doctrina administrativa

1. Introducción

La prueba ha sido un tema que, tradicionalmente, ha sido relegado a un segundo plano, quizás ello se deba a las importantes implicaciones prácticas que de él derivan; no obstante, su relevancia ha ido aumentando en los últimos años. La carga de probar la ausencia o concurrencia de motivos económicos válidos en el reparto de los dividendos obtenidos por sociedades matrices comunitarias controladas por entidades de terceros Estados es una cuestión compleja, si bien gran parte se debe a las secuelas derivadas de las «sentencias danesas».

A estos efectos, a través de este estudio analizaremos la incorrecta interpretación del beneficiario efectivo del dividendo como «requisito» para aplicar la exención a raíz de las sentencias danesas, pues incorpora una noción hasta la fecha extraña a la misma. Lo cual llevó aparejado numerosos y controvertidos pronunciamientos judiciales y administrativos en diferentes Estados, entre ellos, España. En este sentido, haremos una reconstrucción de los pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y de las sentencias de la Audiencia Nacional, culminando con el estudio de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre la correcta interpretación de la carga de la prueba en el reparto de dividendos, la cual ha quedado consolidada en las distintas sentencias dictadas el pasado mes de junio de 2023. Si bien, a pesar de la correcta interpretación, se pueden presagiar escenarios perjudiciales para los contribuyentes en la aplicación del test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de Convenios de Doble Imposición.

2. Consideraciones generales sobre la distribución de la carga de la prueba

Las normas sobre la carga de la prueba constituyen unas auténticas cargas y no obligaciones jurídicas, puesto que su incumplimiento no determina la imposición de una sanción sino el riesgo procesal de que sus pretensiones no sean aceptadas en la resolución que ponga fin al conflicto.

En nuestro ordenamiento tributario, la regla general sobre la carga de la prueba se regula en el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT). En su apartado primero dispone que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», reiterando así de forma casi idéntica el artículo 114.Uno de la LGT 1963. Asimismo, por lo que respecta al apartado segundo se establece que «los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria».

De su tenor literal se deriva que la carga de la prueba recaería, en principio, sobre el acreedor de la prestación tributaria, es decir, en la Administración tributaria; y los hechos que excluyen o minoran la obligación recaerían en el obligado tributario. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones que le corresponde a la Administración tributaria acre-

ditar la verdad material –incluso aquello que le resulte más favorable o beneficioso al obligado tributario—. Por tanto, la Administración tributaria deberá acreditar el hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales¹. A mayor abundamiento, si lo establecido en el apartado primero es la regla general sobre la carga de la prueba, cabe entender que el apartado segundo es una especialidad que precisamente facilita la carga de la prueba cuando corresponde al obligado tributario, de tal forma que, en vez de aportar medios de prueba concretos, puede limitarse a designar los elementos que se encuentran a disposición de la Administración tributaria².

Así las cosas, en los procesos tributarios –con excepción de los procesos de imposición de sanciones³–, los contribuyentes tienen la obligación de colaborar aportando pruebas que acrediten la exactitud de su declaración y justifiquen la operativa seguida. Ahora bien, esos deberes de colaboración constituyen una aportación de pruebas que determina la actividad de comprobación de la Administración tributaria, pero no la exime de investigar⁴. El poder-deber de los órganos administrativos de comprobar e investigar es una potestad atribuida a la Administración tributaria, enmarcada legalmente, sin perjuicio de que deba basarse en «pruebas» y, en relación con ellas, existan normas sobre la carga de la prueba⁵. No obstante, en no pocas ocasiones, ese deber de colaborar con la Administración tributaria deriva en una clara inversión de la carga de la prueba⁶.

1 Véase, entre otras, STS de 10 de octubre de 2019 (rec. n.º 2818/2019), F.D., 3º; STS de 7 de octubre de 2010 (rec. n.º 4948/2005), F.D. 3º; STS de 2 de julio de 2009 (rec. n.º 691/2003), F.D. 5º; STS de 17 de diciembre de 2009 (rec. n.º 4545/2004), F.D. 12º.

2 RUIZ TOLEDANO, J.I. (2021), *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra, p. 71. Ello es una plasmación en el ámbito de la carga de la prueba de los derechos y garantías de los obligados tributarios reconocidos en el artículo 34.1 h) y k) de la LGT. Esto es, no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, si bien deben indicar el día y el procedimiento en el que los presentó; y a que las actuaciones administrativas se lleven a cabo de la forma menos gravosa. Véase, RUIZ TOLEDANO, J.I. (2022), «Carga y temporaneidad de la prueba en los procedimientos», en EY Abogados (coord.) *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, p. 150.

3 «En palabras de la STC 169/1998», de 21 de julio, el derecho a la presunción de inocencia en el campo del Derecho administrativo sancionador comporta «que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio». Esta sentencia es traída a colación, entre otras, por la STS de 20 de diciembre de 2021 (rec. n.º 5756/2020), F.D. 4º y por la STC de 30 de junio de 2003, (rec. n.º 3081/2000), F.J. 8º.

4 PITA GRANDAL, A.M. (1998), *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, pp. 96 y 97.

5 RUIZ TOLEDANO, J.I. (2021), *La prueba tributaria...*, op. cit., p. 70.

6 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2011), «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.*, núm. 344, pp. 12-13. Para un análisis más detallado, véase este trabajo de la misma autora, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2007), *La Prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra.

3. La incorrecta interpretación del beneficiario efectivo del dividendo como requisito para aplicar la exención a raíz de las «sentencias danesas»

3.1. Aproximación al concepto de beneficiario efectivo

El presente trabajo no tiene como objeto abordar un estudio doctrinal sistemático del término beneficiario efectivo, no obstante, resulta necesario realizar una sucinta aproximación a este concepto antes de referenciar las sentencias de los «casos daneses».

La expresión beneficiario efectivo se introdujo en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones) del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977⁷. Este concepto implica que el Estado de la fuente únicamente tenga la obligación de aplicar los límites o ventajas que el Modelo de Convenio de la OCDE establece para la tributación en la fuente de los dividendos, intereses y cánones si el beneficiario efectivo de los mismos es una persona que reside en el otro Estado parte del convenio. Por tanto, en sentido contrario, cuando el sujeto que reside en el otro Estado no tiene la condición de beneficiario efectivo, los límites o ventajas del convenio no le serán de aplicación⁸.

Así pues, la cláusula del beneficiario efectivo se introdujo en el Modelo de Convenio de la OCDE con la finalidad de impedir la aplicación de los Convenios de Doble Imposición a conductas de *treaty shopping*. El objetivo de estas conductas era reducir o eliminar la tributación en el Estado de fuente a través de un Convenio de Doble Imposición que, en principio, no le resultaba aplicable. A estos efectos, para que le resultase de aplicación se interpone un sujeto (persona física o jurídica) en el Estado que ha celebrado con el Estado de la fuente el convenio que se considera más favorable⁹.

El término beneficiario efectivo se compone de una condición positiva, es decir, recibir el pago en beneficio propio; y una condición negativa, esto es, actúa como intermediario, agente, fiduciario o firmante autorizado para alguna otra persona. La condición negativa está clara, por lo que lo relevante radica en qué se debe entender por «beneficio propio», tema que ha sido objeto de debate durante mucho tiempo¹⁰. A este respecto, y siguiendo la acertada evolución

7 No obstante, el término ya aparece en el año 1945 en el Convenio de Doble Imposición entre el Reino Unido y Estados Unidos. Su nacimiento se emparenta con la distinción entre la propiedad formal y la propiedad económica en el escenario de los *trusts*. Véase, NAVARRO, A. (2022), «El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses», en MERINO JARA, I. (dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, CISS, Madrid, p. 167; CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021), «La cláusula del beneficiario efectivo: gracias y desgracias», *Carta tributaria*, núm. 80, nota al pie n.º 1.

8 VEGA BORREGO, F.A. (2005), «El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, p. 5.

9 VEGA BORREGO, F.A. (2006), «El beneficiario efectivo y el impuesto sobre sociedades», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Navarra, Civitas, pp. 985-986.

10 BAERENTZEN, S. (2020), «Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest a new test to disentangle abuse from real economic activity?», *World Tax Journal*, vol. 12, núm. 1, p. 15.

temporal de MARTÍN JIMÉNEZ, podemos concluir que esta cláusula ha conllevado desde sus orígenes una gran inseguridad jurídica: cuando se incorporó en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 no era necesaria; en el año 2003, a través de la actualización de los comentarios, la OCDE cambió radicalmente el significado de beneficiario efectivo, ampliando notablemente el número de casos en los que podría resultar de aplicación, pues la intención última era convertirlo en una herramienta útil para luchar contra el abuso de tratados¹¹; por último, en 2014 se trata de reconducir el término hacia una función más acorde con la originaria, aunque ni las Administraciones tributarias ni la jurisprudencia comunitaria han tenido en consideración este giro de la OCDE, por lo que siguen manteniendo una interpretación expansionista y la equiparación del concepto de beneficiario efectivo con las cláusulas generales antiabuso de 2003¹².

3.2. La incidencia del concepto de beneficiario efectivo tras las «sentencias danesas»

Los bandazos a los que ha estado sometido el concepto de beneficiario efectivo a lo largo de su historia han originado posiciones judiciales muy dispares según el país que aplique este concepto. En este sentido, son muy pocos los países (concretamente Canadá y Países Bajos) que realizan una interpretación restrictiva de este término, alejada del sentido económico amplio del concepto como norma antielusión. Mientras que en la mayoría de países el beneficiario efectivo es interpretado como un umbral amplio, equivalente en muchos casos a una norma general antielusión (entre ellos, Reino Unido, Estados Unidos, España, Italia, Francia, Argentina o Suiza)¹³.

Además de lo anterior, agudizó notablemente esta controversia las dos sentencias dictadas a finales de febrero de 2019 por la Gran Sala del Tribunal de Justicia, las cuales causaron una gran repercusión en el panorama fiscal europeo e internacional. Estas sentencias, conocidas como «casos daneses» o «senten-

11 A este respecto resulta oportuno manifestar que, la posición de la OCDE fue tratar de suplir la ausencia de normas antiabuso en los Convenios de Doble Imposición ampliando el concepto de beneficiario efectivo, si bien, ello no era necesario a la vista de que los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE permitían la aplicación de normas antiabuso en el contexto de los CDI.

12 MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020), «Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso *Colgate*)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 452, pp. 81-92. Asimismo, véase SANZ GADEA, E. (2019), «Beneficiario efectivo. Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 435, pp. 101-104.

13 Resulta de gran interés el análisis realizado por MARTÍN JIMÉNEZ y GARCÍA ANTÓN. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.; GARCÍA ANTÓN, R. (2022), «Comentario a la resolución del Tribunal Fiscal peruano sobre el beneficiario efectivo: necesidad de separación conceptual entre la cláusula general anti-abuso y el beneficiario efectivo (segunda parte)», *Análisis tributario*, núm. 412, pp. 24-28.

Por lo que a España se refiere, observamos una interpretación expansiva del concepto de beneficiario efectivo que lo asimila a una cláusula general antiabuso, entre otras, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2009 (n.º 1481/2007), y las Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (n.º 185/2017 y n.º 2188/2017) que posteriormente serán objeto de análisis; así como la posición mantenida en el Informe de la Comisión Consultiva n.º 4 (diciembre 2021). Además, cabe resaltar que en la sentencia del Tribunal Supremo del 23 de septiembre de 2020 (rec. n.º 1996/2019), conocida como caso *Colgate Palmolive España*, el Alto Tribunal perdió la oportunidad de separar, por un lado, la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo y, por otro lado, la norma general antiabuso del artículo 15 LGT.

cias danesas», son representativas de un hito importante en relación con la prohibición del abuso, pues la doctrina derivada de ellas supone –aparentemente– un giro interpretativo en la posición sostenida por el TJUE en casos anteriores¹⁴.

Estas sentencias fueron en buena medida inesperadas, pues se manifestaron de forma contraria a la posición mantenida por la Abogada General Kokott y a la jurisprudencia anterior del TJUE. Además, tratan de abordar el confuso concepto de beneficio efectivo desde una perspectiva doble: por una parte, desde el análisis de la existencia de abuso, que impediría el acceso a los beneficios de las directivas en el marco del principio general de prohibición del abuso del derecho de la UE; y, por otra parte, desde la definición del ámbito de aplicación de los beneficios otorgados por las directivas. De lo que se deriva una confusión en la delimitación entre la existencia de abuso en estructuras de *treaty shopping* y el concepto de beneficio efectivo¹⁵.

La primera de las sentencias analiza los principios de abuso de derecho en el marco del régimen de intereses y cánones entre empresas comunitarias asociadas; la segunda de ellas analiza el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales, y más concretamente, sobre la exención de dividendos en la fuente¹⁶. Los supuestos contemplados en estas sentencias se referían a los beneficios repartidos por las sociedades danesas (filiales), a sociedades financieras intermedias (matrices), residentes en Luxemburgo y Chipre, que a su vez estaban participadas por entidades de terceros Estados: Estados Unidos, Bermudas o Caimán. De esta forma, los ingresos que llegaban a las sociedades intermedias comunitarias se beneficiaban de las dos directivas de la UE (Directiva de intereses y cánones y la Directiva matriz-filial) que eximen de la retención de intereses y dividendos de origen danés.

A la vista de la operativa seguida, las autoridades fiscales danesas denegaron esas exenciones alegando que las sociedades comunitarias interpuestas eran unos meros intermediarios, y no los beneficiarios efectivos de los pagos. Consideraban que las sociedades intermedias se presentaban como un posible artificio con el objetivo último de forzar la aplicación de la exención prevista para los pagos realizados a entidades establecidas en otros Estados miembros, siendo los destinatarios últimos otros sujetos que, de no utilizar esa operativa, no hubieran tenido acceso a la exención¹⁷.

Son numerosas las cuestiones controvertidas que se derivan de estas sentencias, pero sin duda alguna, una de las más relevantes es que se da entrada

14 Como afirma CARMONA FERNÁNDEZ, se trata de unas sentencias poliédricas que presentan cierto grado de maleabilidad u oscuridad en determinados puntos de sus conclusiones, al combinar ambas decisiones una serie de consideraciones intercambiadas y solapadas entre sí. Véase, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019), «Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16», *Carta tributaria*, núm. 50.

15 NAVARRO, A. (2022), «El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses», en MERINO JARA, I. (dir.), *op. cit.*, p. 166.

16 Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16); y sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16).

17 GARCÍA BERRO, F. (2021), «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Nueva fiscalidad*, núm. 1, p. 41.

en el ámbito de la exención de la Directiva matriz-filial a una noción hasta la fecha extraña a la misma, como es el beneficiario efectivo. No existen dudas de que en la Directiva intereses y cánones el beneficiario efectivo es un requisito de aplicación de la exención. Así se prevé expresamente cuando en el artículo 1.4 establece que «una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario». No obstante, lo controvertido es si la Directiva matriz-filial incluye también el requisito de beneficiario efectivo. El artículo 5 de la Directiva matriz-filial simplemente establece que «los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen», por lo que no hace mención alguna al beneficiario efectivo.

Sin embargo, las sentencias danesas han incrementado esta controversia, pues en el apartado 111 de la sentencia sobre dividendos el TJUE establece que «si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva 90/435 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho». A mayor abundamiento, dispone que el artículo 5 de la Directiva matriz-filial no fue concebido «para ser aplicado cuando el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad que tiene su residencia fiscal fuera de la Unión, ya que, en tal caso, la exención de la retención en la fuente de dichos dividendos en el Estado miembro del que proceden podría dar lugar a que esos dividendos escapen a toda tributación efectiva en la Unión»¹⁸.

Idéntico pronunciamiento se expone en la sentencia sobre intereses y cánones, ahora bien, en esta última se fundamenta en la parte dispositiva de la directiva; mientras que, no lo hace así en la sentencia sobre dividendos. En este sentido, entendemos que el silencio es elocuente, porque cuando en unas determinadas normas se establece una cosa y en otras no, la seguridad jurídica y la interpretación pueden entender que si se ha establecido en una y no en otra es porque en la otra no se quiere aplicar. Por tanto, debemos concluir que el beneficiario efectivo solamente es un requisito en la Directiva intereses y cánones, aunque puede ser un indicio de potencial abuso a tener en consideración en ambas sentencias (tanto la de dividendos, como la de intereses y cánones)¹⁹.

Empero, las sentencias danesas han dado lugar a numerosos y controvertidos pronunciamientos judiciales y administrativos en diferentes Estados, y, entre ellos, en España²⁰. En este sentido, resulta necesario referenciar las dos reso-

18 Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 113.

19 Véase, MARÍN BENÍTEZ, G. (2021), «Juguemos al B.O., B.O.», *FiscalBlog*, <https://fiscalblog.es/?p=6704>. El hecho de que el beneficiario efectivo sea un requisito de aplicación de la exención o un indicio de abuso no es baladí en lo que respecta a la carga de la prueba, pues, recae en el obligado tributario cuando es una condición de acceso a la exención y en la Administración tributaria cuando es un indicio de abuso.

20 En este sentido, señala VILLAR EZCURRA que la interpretación del concepto de beneficiario efectivo por la Administración tributaria española y por nuestros tribunales no es homogénea, por lo que «no promueve la seguridad jurídica en las operaciones transfronterizas ni asegura la correcta aplicación de los CDIs». VILLAR EZCURRA, M. (2023), «La relevancia fiscal del concepto de beneficiario efectivo y las libertades comunitarias», en MERINO JARA, I. (coord.) *Libertades comunitarias y derecho tributario*, Monográfico revista Nueva Fiscalidad, p. 110.

luciones del TEAC de 8 de octubre de 2019, las cuales fueron contrarias a aplicar la exención –tanto de la Directiva matriz-filial como de la Directiva intereses y cánones– en aquellos casos en los que el beneficiario efectivo no era la sociedad perceptora de las rentas.

En primer lugar, la Resolución del TEAC n.º 2188/2017 señala que el contribuyente debía probar el motivo económico válido para la constitución de una holding en Luxemburgo (controlada por un inversor cataní) para poder tener acceso a la exención de dividendos. A la vista de los elementos aportados por el contribuyente, insuficientes y no convincentes para el TEAC, este último concluye que existe un motivo fiscal en la interposición de la sociedad luxemburguesa. A su modo de ver, el TEAC identifica el significado de beneficiario efectivo como una cláusula antiabuso, en sintonía con los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 2003-2010. No obstante, el problema se plantea porque la exclusión del Convenio de Doble Imposición entre España y Luxemburgo no debería tomar como base el concepto de beneficiario efectivo, por lo que parece que el TEAC hace una interpretación selectiva de la jurisprudencia del TJUE para evitar el tedioso procedimiento especial de los artículos 15 y 159 de la Ley General Tributaria²¹.

Concluye el TEAC afirmando que «cuando la denegación de la exención se fundamente, sin más, en que el beneficiario efectivo tiene la residencia fiscal en un tercer estado, la carga de la prueba de acreditar esta circunstancia recae sobre quien pretende invocar la exención»²². Dicha posición nos parece del todo desacertada, pues conlleva una clara inversión en la carga de la prueba, adoptando las autoridades fiscales una posición eminentemente pasiva, teniendo el contribuyente que acreditar que no concurre abuso.

Por lo que respecta a la resolución n.º 185/2017, en resumidas cuentas, se analiza la planificación societaria que consistía en una filial española (prestataria) y una entidad holding neerlandesa (prestamista), estando esta última controlada por una sociedad de Andorra. La entidad española pagaba los intereses del préstamo a la entidad neerlandesa y esta última los transfería a la entidad andorrana. A la vista de la operativa seguida, el TEAC consideró que la entidad neerlandesa era una mera intermediaria que no desarrollaba actividad financiera o comercial alguna, por lo que rechazó la aplicación de la exención de la retención de los intereses que pagaba la sociedad española a la neerlandesa. Por tanto, al entender que el beneficiario efectivo era la sociedad andorrana, no resultaba de aplicación ni el artículo 14.1.c) TRLIRNR así como tampoco los tipos reducidos en las retenciones de intereses del artículo 11 del Convenio de Doble Imposición entre España y Países Bajos.

Además, al igual que en la anterior resolución, concluye el TEAC señalando que, en relación con la carga de la prueba, no le corresponde a la autoridad tributaria identificar los beneficiarios efectivos de los intereses, sino simplemente demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una socie-

21 MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020), «Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas»...», *op. cit.*, p. 105.

22 Resolución del TEAC n.º 2188/2017, F.D. 3º.

dad instrumental a través de la cual se produce un abuso. Por ende, deben ser los contribuyentes los que acrediten la condición de beneficiario efectivo²³.

En ese orden de cosas, el TEAC fundamenta sus conclusiones sobre la interpretación del concepto de abuso derivada de las sentencias danesas, interpretando la ausencia a casos anteriores (especialmente a *Egiom* o *Deister Holding*) como un cambio de jurisprudencia. Sin embargo, ese posicionamiento nos resulta del todo criticable, pues utiliza la jurisprudencia del TJUE *pro domo sua* para aplicarlas en su propio beneficio. En definitiva, estas resoluciones entienden el concepto de beneficiario efectivo como un mecanismo antiabuso y, además, invierten la carga de la prueba en el contribuyente.

4. Las disfunciones en la doctrina de la Audiencia Nacional

Tras referenciar los pronunciamientos del TEAC, deviene necesario hacer mención a las sentencias de la Audiencia Nacional sobre esta materia, en las cuales observamos disfunciones en la interpretación en la trilogía de sentencias de 21 de mayo, 10 de junio y 18 de junio de 2021.

De gran relevancia fue la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo, precedente de la posterior sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023. Si bien en el siguiente epígrafe haremos referencia a los antecedentes fácticos del supuesto en cuestión, en resumidas cuentas, el asunto consiste en que una filial española reparte un dividendo a su matriz residente en Luxemburgo, sin practicar retención alguna en el IRNR al entender que ese dividendo estaba exento según el artículo 14.1.h) TRLIRNR²⁴. La referida entidad residente en Luxemburgo estaba controlada por un fondo de inversiones canadiense. Por tanto, a la vista de la operativa seguida, entiende la Administración tributaria que la sociedad luxemburguesa carecía sustancia, no disponía de medios humanos y materiales; no realizaba ninguna actividad económica y no justificaba los motivos económicos válidos para su constitución.

Ante tales circunstancias, la Audiencia Nacional tras analizar la jurisprudencia del TJUE sobre esta materia²⁵, concluye que la Administración yerra al establecer de facto una presunción de finalidad exclusivamente fiscal por el mero hecho de que la matriz sea un fondo de pensiones canadiense, ya que está vul-

23 Resolución del TEAC n.º 185/2017, F.D. 8º.

24 Este artículo, en su redacción anterior a 2015, establecía que los dividendos percibidos por matrices comunitarias de filiales españolas están exentos, no obstante, establecía la siguiente excepción: «lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h)».

25 Concretamente, las sentencias del caso *Egiom*, *Deister Holding* y las sentencias danesas. Estas y otras sentencias han sido objeto de análisis en uno de nuestros recientes trabajos. Véase, SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «La inversión de la carga de la prueba en las normas tributarias antiabuso y en la jurisprudencia», en BOSCH CHOLBI, J.L. (dir.) *Los derechos fundamentales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 561-567.

nerando el derecho de la Unión Europea. Debe ser la Administración la que debe justificar los presupuestos de la cláusula antiabuso, siéndole exigible una mayor prueba que justifique la inexistencia de un interés económico válido. Motivo por el cuál afirma la Audiencia Nacional que la prueba de interés económico recogida en el artículo 14.1 h) TRLIRNR contenía una inversión de la carga de la prueba similar a la establecida en el derecho alemán analizada por la sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017 (caso *Deister Holding*)²⁶.

En un sentido idéntico se pronuncia también la Audiencia Nacional pocos días más tarde, en la sentencia de 10 de junio de 2021, que resuelve un asunto similar al anterior. La Sala concluye que las cláusulas antiabuso «no pueden invertir la carga de la prueba de la existencia de dicho abuso, la cual corresponde a la Administración tributaria»²⁷.

Sin embargo, en la sentencia de 18 de junio de 2021, ante unos supuestos de hecho similares, adopta una posición diferente. La sociedad ACCIONA, S.A. repartió a la entidad holandesa JELICO NETHERLANDS, B.V. en enero de 2013 unos dividendos por importe de 1.772.338,68 euros sin practicar retención en el IRNR. A juicio de la Inspección la sociedad JELICO NETHERLANDS, B.V. es una sociedad holding sin actividad real y sin empleados, limitándose a traspasar los fondos que recibe en concepto de préstamos —no garantizados, sin fecha de vencimiento y sin intereses— a sus socios. Por todo ello, considera la Administración tributaria que procede la obligación de retener a cargo de ACCIONA, S.A. respecto de los dividendos abonados a la entidad holandesa JELICO NETHERLANDS, B.V. Tras desestimarse la reclamación económico-administrativa ante el TEAC, se interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, la cual considera que, la aplicación de la exención y, en consecuencia, la demostración de que no es de aplicación la cláusula antiabuso beneficia al obligado tributario, por lo que debe recaer sobre este último la carga de la prueba²⁸.

Habida cuenta del análisis de estas sentencias, se aprecia una clara disfunción en la posición adoptada por la Audiencia Nacional ante supuestos muy similares. Tras las sentencias de 21 de mayo y 10 de junio de 2021 parecía apreciarse una correcta interpretación de la carga de la prueba, corrigiendo así la posición mantenida por las resoluciones del TEAC de octubre de 2019. Empero, la posición mantenida por la misma Audiencia Nacional en la sentencia de 18 de junio de 2021 retrocede en los avances expuestos y trata de amparar una inversión de la carga de la prueba en el contribuyente. Por consiguiente, esta problemática requería de una clarificación²⁹, la cual ha sido resuelta en la doc-

26 SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), F.J. 5º.

27 SAN de 10 de junio de 2021 (rec. n.º 1318/2017), F.D. 2º.

28 SAN de 18 de junio de 2021 (rec. n.º 733/2018), F.J. 4º y 6º. Trayecto a colación a estos efectos la STS de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008) en la que se señalaba que «la prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde, por ello, a quien pretende disfrutar del beneficio».

29 Sobre esta cuestión nos pronunciábamos en uno de nuestros trabajos poniendo de manifiesto que «a nuestro modo de ver, la Administración tributaria debe probar los indicios de una posible práctica abusiva, sin adoptar una postura pasiva o basada en presunciones genéricas o automáticas; tras ello, los contribuyentes podrán presentar pruebas que justifiquen los negocios y operaciones llevados a cabo. Por tanto, deben eliminarse todas aquellas normas que suponga una inversión en la carga de la prueba». Véase, SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «La inversión de la carga de la prueba en las normas tributarias antiabuso y en la jurisprudencia», *op. cit.*, p. 571.

trina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de junio de 2023, avalándose posteriormente en las sentencias de 21 y 22 de junio de 2023³⁰.

5. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023

La resolución del caso concreto pasa por dilucidar una cuestión de naturaleza probatoria y de a quién corresponde la carga de acreditar la constitución de la entidad matriz por motivos económicos válidos y sobre quién debe recaer las consecuencias de no resultar acreditado dicho hecho³¹.

5.1. Antecedentes fácticos

Los hechos que traen causa a esta sentencia fueron los siguientes: el 12 de marzo de 2013 se comunica a GLOBAL NORAY el inicio de las actuaciones inspectoras en relación con las retenciones a cuenta de enero de 2009 a diciembre de 2010 IRNR. El único activo que tiene esta sociedad es un 5% de la sociedad cotizada CLH. Por tanto, los ingresos de GLOBAL NORAY consisten fundamentalmente en los dividendos que recibe de CLH.

La estructura societaria del grupo era la siguiente: GLOBAL NORAY es propiedad al 100% de PSP Eur SARL, sociedad que a su vez es propiedad de PSP Lux SARL. Esta última es propiedad al 100% de PSP IB, que es una corporación canadiense de Derecho Público que tiene como finalidad la gestión de fondos públicos de pensiones. Así las cosas, GLOBAL NORAY pagó un dividendo a su matriz de 7.000.000 euros el 11 de febrero de 2010 y no practicó ninguna retención a cuenta IRNR. Ante esta operativa, la inspección consideraba que no resultaba de aplicación la exención establecida en el artículo 14.1 h) TRLIRNR al carecer estas entidades de una verdadera actividad económica, matizando que no existían motivos económicos, sino fiscales, en la constitución de las distintas sociedades europeas dependientes de la canadiense. En base a ello, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT gira liquidación en la que resulta una deuda a ingresar por 838.753,43 euros (700.000 euros de cuota y 138.753,43 euros de intereses de demora). Frente a este acuerdo de liquidación, el contribuyente planteó una reclamación económico-administrativa ante el TEAC, siendo desestimada. Contra dicha resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimando esta última el recurso presentado, tal y como hemos referenciado anteriormente.

30 STS de 21 de junio de 2023 (rec. n.º 6522/2021) y STS de 22 de junio de 2023 (rec. n.º 6517/2021).

31 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021).

5.2. Posición de la Abogacía del Estado en el recurso de casación

A juicio del Abogado del Estado, la doctrina de la Audiencia Nacional neutraliza en la práctica lo dispuesto en el artículo 14.1h) TRLIRNR pues obliga a la Administración tributaria a probar un hecho negativo –la inexistencia de motivos económicos válidos– en relación con una entidad no residente. Entiende que en aplicación del artículo 105 LGT la carga de la prueba recae en el obligado tributario, sin que sea desproporcionada para este último la citada prueba, pues se le pide que pruebe un hecho positivo y al mismo tiempo es el contribuyente el que tiene mayor facilidad probatoria y mejor información puesto que afectan a su propia operativa (referenciado la STS de 4 de abril de 2012, rec. n.º 3312/2008)³².

Asimismo, considera respecto a la doctrina del acto «aclarado», que no hay identidad ni semejanza entre la norma alemana que fue declarada contraria al Derecho de la UE en el caso *Deister Holding* y la norma española. Por lo que se hace una incorrecta aplicación de esta doctrina³³.

Por añadidura, enfatiza en que la sentencia de la Audiencia Nacional «hace una lectura errónea de las sentencias del TJUE, siendo su conclusión contraria a los principios de normalidad y facilidad probatoria. Sin que pueda compartirse que la norma nacional implique una inversión de la carga de la prueba semejante a la del derecho alemán pues sólo permite denegar la exención en supuestos en los que la perceptora de los dividendos no realiza actividad económica, no tiene una adecuada organización de medios y, además, no se aprecian indicios de su constitución por motivos económicos válidos, cuestión respecto de la que, conforme a los principios de normalidad y facilidad probatoria, no se le puede exigir a la Administración tributaria prueba absoluta de su inexistencia»³⁴.

En última instancia, en base al párrafo 111 de la sentencia de los «casos daneses», afirma que si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva Matriz-filial no precisa en absoluto de que se constate fraude o abuso.

A la vista de la posición mantenida por el Abogado del Estado en el recurso de casación, resulta oportuno criticar que se está utilizando, de forma selectiva, la jurisprudencia del TJUE sobre la prohibición de prácticas fiscales abusivas para cuestionar la aplicación de exenciones fiscales domésticas que operen en situaciones comunitarias³⁵. Pues se acude a esta jurisprudencia para exigir unos requisitos materiales no previstos ni en la normativa interna ni en la Directiva Matriz-filial.

32 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 2º.

33 *Ibidem*, F.D. 2º.

34 *Ibidem*, F.D. 2º.

35 GONZÁLEZ, M.T.; CALDERÓN, J.M.; GÁRATE, C. (2023), «El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1. h) TRLIRNR: la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos corresponde a la Administración», *Alerta informativa EY*, p. 6.

5.3. Doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de junio de 2023

El Alto Tribunal considera que no es correcta la ecuación que parece desprenderse de la tesis del Abogado del Estado de que siempre que el beneficiario efectivo sea la entidad del tercer Estado, se presume el abuso; cosa distinta, es que la Inspección hubiera probado que no concurre en la constitución de la entidad matriz un motivo económico válido³⁶.

El Tribunal Supremo, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE traída a colación en la sentencia de instancia, hace un análisis y fundamenta su posición. A estos efectos, señala en relación con el abuso fiscal que, si bien procede la verificación del elemento subjetivo, lo verdaderamente relevante es la concurrencia de los elementos objetivos que son la clave para discernir sobre la artificiosidad de las operaciones o montajes en que va a descansar todo abuso. Y, además, que sobre la base del principio de proporcionalidad debe establecerse la determinación de la carga de la prueba, sin que puedan exigir medidas generales o presunciones generales que consideran a priori la existencia del abuso³⁷.

La sentencia casa la decisión de la Audiencia Nacional y supone un cambio radical en tanto en cuanto modifica la jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo, pues en sentencias como la de 4 de abril de 2012 establecía que «la prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde, por ello, a quien pretende disfrutar del beneficio»³⁸. Señala el Alto Tribunal, haciendo referencia a la sentencia de instancia, que «se ha establecido una cláusula antiabuso mediante una presunción que hace inviable la exención a ciertas categorías genéricas de estructuras u operaciones, como la analizada, invirtiendo la carga de la prueba de la existencia de motivos económicos válidos para hacerla recaer en el contribuyente; lo que resulta contrario a las directivas aplicables, cuando en todo caso le corresponde a la Administración tributaria, y no el contribuyente, probar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso acudiendo a los distintos medios de información previstos en los Convenios de doble imposición o la Directiva de Intercambio de información (DAC)»³⁹.

Por todo ello, concluye el Tribunal Supremo que la cláusula del artículo 14.1 h) TRLIRNR, en su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2015, era contraria al Derecho de la UE por establecer una presunción general de abuso y trasladar la carga de la prueba de la inexistencia del abuso al contribuyente⁴⁰. Así las cosas, esta doctrina se ajusta a lo establecido en el artículo 105 LGT y declara

36 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 3º.

37 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 4º.

38 STS de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008), F.D. 4º.

39 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 4º. Esta misma referencia es traída a colación igualmente en la STS de 22 de junio de 2023 (rec. n.º 6517/2021), F.D. 4º.

40 En este sentido, en relación con la regulación ahora vigente, señala CARMONA FERNÁNDEZ que la tarea indagadora o informativa a cargo de la Administración irá más allá de la motivación económica del nacimiento y la vida de la entidad, alcanzado a la razón «empresarial» y «sustantiva» de ambas circunstancias. Véase, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2023), «Exención de dividendos comunitarios. La cláusula antiabuso y la carga de la prueba. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (recurso 6528/2021)», *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 100.

totalmente inadmisibles que la norma o la Administración establezcan una serie de presunciones generales o indicios de abuso que deriven en una inversión de la carga de la prueba en el contribuyente.

Así pues, de dicha interpretación se colige —o debiera colegirse— que pueden encontrar cabida en la exención aquellas distribuciones de beneficios en las que la Administración tributaria no logre acreditar la existencia de un posible abuso⁴¹.

6. La carga de la prueba en un escenario post-beps: el test del propósito principal

Tras el análisis anterior, parece que el principio general relativo a la «onus probandi» queda acreditando. Ahora bien, debemos preguntarnos si termina aquí la controversia. Los pronósticos sobre esta cuestión no son muy alentadores si nos movemos en un escenario transnacional, y ello se debe al test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de Convenios de Doble Imposición.

El test del propósito principal se ha establecido en el artículo 29.9 del Modelo de Convenio de la OCDE 2017. Concretamente establece lo siguiente:

«No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio».

De su tenor literal se deriva una definición indeterminada y abierta en cuanto a sus elementos, llevando aparejado una serie de aspectos controvertidos⁴². Si bien, entre ellos, nos gustaría destacar la inversión en la carga de la prueba. Esta inversión se reconoce en el comentario al artículo 29 del Modelo de Convenio de la OCDE 2017, en el que literalmente se dispone que: «las disposiciones del apartado 9 tienen el efecto de denegar los beneficios de un convenio tributario cuando uno de los propósitos principales para la concertación de un instrumento u operación sea obtener ese beneficio. Cuando éste sea el caso, la última parte del apartado permite a la persona a la que se deniega el beneficio la posibilidad de demostrar que la obtención del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio»⁴³.

41 GONZÁLEZ, M.T.; CALDERÓN, J.M.; GÁRATE, C. (2023), «El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1. h) TRLIRNR...», *op. cit.*, p. 7.

42 Para un análisis más detallado, véase, entre otros, DANON, R. (2020), «The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!», *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, núm. 4/5; SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «El test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de convenios», *Quincena Fiscal*, núm. 11, pp. 23-43.

43 Comentarios al artículo 29.9 MC OCDE 2017, párrafo 170.

Por todo ello, el test del propósito principal resultará de aplicación en aquellos casos en los que la Administración considere que en la operación llevada a cabo concurren razones que, directa o indirectamente, se aprovechan de un beneficio del convenio; salvo que el contribuyente demuestre que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio.

A nuestro juicio, el hecho de que la carga de la prueba recaiga en la Administración tributaria en relación con el elemento subjetivo del test del propósito principal y se traslade a los contribuyentes la carga de probar que es conforme con el objeto y la finalidad, rompe totalmente el equilibrio entre estos, ya que es más fácil probar el primero que el segundo⁴⁴.

Está por ver como la Administración tributaria y los tribunales españoles interpretan y aplican el test del propósito principal. Lo normal es que sea la Administración tributaria la que demuestre que la operación o transacción no encaja en el objeto y la finalidad de un Convenio de Doble Imposición y, tras ello, el contribuyente tenga el derecho de demostrar lo contrario. Empero, si las administraciones y/o tribunales aceptasen la formulación del test del propósito principal, el contribuyente estaría en una muy difícil situación⁴⁵.

Por todo ello, sería deseable sustituir la conjugación «a menos que» del artículo 29.9 del Modelo de Convenio de la OCDE 2017 por «y», seguida de «que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias no es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio», para de esta forma aproximar el test del propósito principal al principio guía y hacer una interpretación razonable de la carga de la prueba.

7. Reflexiones finales

Ha quedado acreditado en el presente estudio que, cuando estamos ante un posible caso de abuso fiscal, una cuestión trascendental es determinar sobre quién recae la carga de la prueba. La regla tradicional es *actori incumbit onus probandi*, es decir, le incumbe la carga de la prueba al actor, que es la Administración tributaria. Por ende, le corresponde a esta última hacer un análisis minucioso de las circunstancias concurrentes en el supuesto en cuestión, demostrando que la operación no tiene motivos económicos válidos y que es contraria al objeto y finalidad de la norma, sin que en modo alguno pueda adoptar una posición meramente pasiva o basada en presunciones generales o automáticas. Tras ello, los contribuyentes podrán presentar pruebas que justifiquen la operativa seguida.

44 SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «El test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de convenios», *op. cit.*, p. 35.

45 Ejemplo de ello lo podemos observar en la sentencia del Tribunal Supremo de Canadá en el caso *Alta Energy*, en el que el asunto de la carga de la prueba fue decisivo. En ese supuesto, si el contribuyente hubiese tenido que soportar la carga de la prueba y acreditar que se respetaba el objeto, espíritu y finalidad de la disposición –tal y como pretende el test del propósito principal–, posiblemente el resultado habría sido el contrario.

Por todo ello, la reciente jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo supone un hito importante en una materia controvertida, la cual se agudizó tras las poliédricas sentencias de los «casos daneses». Con ella se considera superada la errónea doctrina anterior del propio Tribunal Supremo sobre esta materia, y, además, parece que se recupera la línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia previa a las polémicas sentencias danesas. No obstante lo anterior, pronosticamos que surgirán problemas futuros en lo que se refiere a la aplicación del test del propósito principal, en tanto en cuanto establece una clara inversión en la carga de la prueba que recae en el contribuyente. Es más, el hecho de que recaiga en el contribuyente la carga de probar que ha actuado conforme al objeto y propósito de las disposiciones nos parece excesivo e incluso puede obstaculizar la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

8. Bibliografía

BAERENTZEN, S. (2020), «Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest a new test to disentangle abuse from real economic activity?», *World Tax Journal*, vol. 12, núm. 1, pp. 3-52.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019), «Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16», *Carta tributaria*, núm. 50.

– (2021), «La cláusula del beneficiario efectivo: gracias y desgracias», *Carta tributaria*, núm. 80.

– (2023), «Exención de dividendos comunitarios. La cláusula antiabuso y la carga de la prueba. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (recurso 6528/2021)», *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 100.

GARCÍA BERRO, F. (2021), «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Nueva fiscalidad*, núm. 1, pp. 25-76.

GONZÁLEZ, M.T.; CALDERÓN, J.M.; GÁRATE, C. (2023), «El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1. h) TRLIRNR: la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos corresponde a la Administración», *Alerta informativa EY*, pp. 1-13.

MARÍN BENÍTEZ, G. (2021), «Juguemos al B.O., B.O.», *FiscalBlog*.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020), «Beneficiario efectivo, cláusulas generales anti-abuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso *Colgate*)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 452, pp. 75-124.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.; GARCÍA ANTÓN, R. (2022), «Comentario a la resolución del Tribunal Fiscal peruano sobre el beneficiario efectivo: necesidad de separación conceptual entre la cláusula general anti-abuso y el beneficiario efectivo (segunda parte)», *Análisis tributario*, núm. 412, pp. 24-33.

NAVARRO, A. (2022), «El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses», en MERINO JARA, I. (dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, CISS, Madrid, pp. 163-206.

PITA GRANDAL, A.M. (1998), *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2007), *La Prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra.

– (2011), «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.*, núm. 344, pp. 5-50.

RUIZ TOLEDANO, J.I. (2021), *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra.

– (2022), «Carga y temporaneidad de la prueba en los procedimientos», en EY Abogados (coord.) *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 143-174.

SANZ GADEA, E. (2019), «Beneficiario efectivo. Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.*, núm. 435, pp. 97-111.

SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «La inversión de la carga de la prueba en las normas tributarias antiabuso y en la jurisprudencia», en BOSCH CHOLBI, J.L. (dir.), *Los derechos fundamentales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 557-576.

– (2023) «El test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de convenios», *Quincena Fiscal*, núm. 11, pp. 23-43.

VEGA BORREGO, F.A. (2005), «El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, pp. 3-20.

– (2006), «El beneficiario efectivo y el impuesto sobre sociedades», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Navarra, Civitas, pp. 983-1014.

VILLAR EZCURRA, M. (2023), «La relevancia fiscal del concepto de beneficiario efectivo y las libertades comunitarias», en MERINO JARA, I. (coord.) *Libertades comunitarias y derecho tributario*, Monográfico revista Nueva Fiscalidad, pp. 83-111.

9. Jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de diciembre de 2017, caso *Deister Holding* (C-504/16 y C-613/16).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16).

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2009 (rec. n.º 691/2003).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009 (rec. n.º 4545/2004).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 (rec. n.º 4948/2005).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008)
- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 (rec. n.º 2818/2019).
- Sentencia del Tribunal Supremo del 23 de septiembre de 2020 (rec. n.º 1996/2019).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2021 (rec. n.º 5756/2020).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 (rec. n.º 6522/2021)
- Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023 (rec. n.º 6517/2021).
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017).
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2021 (rec. n.º 1318/2017).
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2021 (rec. n.º 733/2018).

10. Doctrina administrativa

- Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2009 (n.º 1481/2007).
- Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (n.º 2188/2017).
- Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (n.º 185/2017).