

BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES, ABUSO DE DERECHO Y LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES: A PROPÓSITO DE LA STJUE DE 26 DE FEBRERO DE 2019

BENEFICIAL OWNER OF INTERESTS, ABUSE OF RIGHTS AND FREE MOVEMENT OF CAPITALS: BY PURPOSE OF THE JUDGMENT OF THE COURT 26 FEBRUARY 2019

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén*

ORCID ID: 0000-0002-5994-2196

DAVID GARCÍA GUERRERO

*Contratado FPU de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén*

ORCID ID: 0000-0002-0300-4360

Recibido: 13.12.2019 / Aceptado: 13.01.2020

DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2020.5203>

Resumen: La STJUE de 26 de febrero de 2019 puede aportar herramientas útiles a las Administraciones tributarias de los Estados miembros para interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea en materia de exención en origen de los intereses que se satisfacen por una entidad a otra al amparo de la Directiva 2003/49. El punto clave es determinar si una sociedad es beneficiario efectivo de los intereses. Esta Sentencia delimita escenarios en los que existe abuso de derecho frente a los supuestos en que simplemente no se da la condición de beneficiario efectivo. Se subrayan ciertas situaciones en las que se ha violado la libre circulación de capitales.

Palabras clave: beneficiario efectivo, abuso de derecho, principio general de prohibición de prácticas abusivas, libre circulación de capitales.

Abstract: The Judgment Of The Court (Grand Chamber) 26 February 2019 can contribute useful tools to the Tax Administrations of the Member States when interpreting and applying European Union law in respect of exemption of interest and royalty payments which are satisfied by one entity to another one according to the Directive 2003/49. The key point is to determine if a company is a beneficial owner of the interests. This Judgment provides arrangements in which there is abuse of rights against the cases where the beneficial owner condition simply does not exist. It highlights certain situations in which the free movement of capital has been violated.

Keywords: beneficial owner, abuse of rights, general principle prohibiting abuse, free movement of capital.

Sumario: I. Introducción. II. El concepto de “beneficiario efectivo de los intereses” en relación a la Directiva 2003/49 y la inaplicabilidad directa por parte de las Administraciones tributarias de los Estados miembros del Derecho de la Unión Europea ante un abuso o fraude por parte del

contribuyente.III. Indicios sobre la existencia de abuso de derecho y carga de la prueba.IV. Las disposiciones internas de los Estados miembros ante el principio comunitario de libre circulación de capitales. V. Incidencia en el Ordenamiento jurídico español de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019.VI. Apuntes finales.

I. Introducción

1. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019 acumula varios asuntos que guardan relación con la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros¹ y cuya resolución tiene una relevancia significativa en materia de clarificación del concepto de beneficiario efectivo de los intereses, existencia de abuso de derecho y violación de libertades comunitarias, en particular, de la libre circulación de capitales, por parte de disposiciones nacionales de los Estados miembros.

2. Esta resolución acumula una serie de casos que son de una complejidad importante, pero que el mismo TJUE ha resumido, en su conjunto, intentando buscar las bases o patrones comunes a todos ellos: en todos los asuntos acumulados existen estructuras societarias complejas en las que, al final, se establecen operaciones o sociedades interpuestas con el fin de cumplir los requisitos que recaen sobre el beneficiario efectivo de los intereses para que estén exentos en el origen, en la fuente, por la Directiva 2003/49.

3. Para proceder al análisis del contenido y las consecuencias jurídicas que implica esta Sentencia, procederemos a dividir el artículo en distintos puntos según las tres temáticas a través de las cuales los magistrados del TJUE han agrupado el conjunto de cuestiones prejudiciales que les han planteado los tribunales daneses.

II. El concepto de “beneficiario efectivo de los intereses” en relación a la Directiva 2003/49 y la inaplicabilidad directa por parte de las Administraciones tributarias de los Estados miembros del Derecho de la Unión Europea ante un abuso o fraude por parte del contribuyente.

4. Como se ha procedido a agrupar el conjunto de cuestiones prejudiciales de los tribunales daneses elevadas al TJUE en los tres conjuntos de temáticas que ha realizado este último, comenzaremos con la definición de “beneficiario efectivo de los intereses” y la interpretación de la misma que realiza este órgano jurisdiccional de la Unión Europea, pasando, a continuación, al análisis de si se requiere la existencia de una norma nacional o una disposición contractual que permita a un Estado miembro la denegación de la exención para evitar el fraude y el abuso.

5. Comenzando por el concepto de “beneficiario efectivo”, ha realizado esta labor interpretativa atendiendo a la Directiva 2003/49, al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y sus correspondientes comentarios y a los convenios fiscales de los Estados miembros de que se trate.

6. En primer lugar, el TJUE ha comenzado restringiendo este concepto al ámbito del Derecho de la Unión Europea en materia de pagos de intereses -esto es, las rentas que se obtienen como consecuencia de cualquier tipo de crédito-, entre las denominadas sociedades asociadas de distintos Estados miembros. En particular, desde la Unión se busca que no haya una doble tributación por esta clase de rendimientos siempre y cuando suceda entre este tipo de sociedades asociadas que se encuentren radicadas en suelo de Estados miembros², estableciéndose de forma expresa en el art. 1.1 de la Directiva 2003/49.

¹ En adelante Directiva 2003/49.

² El objetivo no es otro -tal y como se señala en el párrafo 85 de la Sentencia, que remite, a su vez, a los considerandos 2 a 4 de la Directiva 2003/49- que la consecución de un tratamiento fiscal igual entre las transferencias nacionales y transfronterizas.

7. El beneficiario, además, ha de ser efectivo. Es una cuestión que podría generar controversia porque no en todas las traducciones de la Directiva 2003/49 se ha introducido este calificativo de efectivo. Sin embargo, el TJUE recuerda que sí se ha realizado en la mayor parte de traducciones, por lo que no estaremos ante un caso de una entidad que aparezca formalmente como receptora de los intereses, sino que ha de aunar el requisito de la efectividad.

8. Así, se entenderá que es efectivo cuando el beneficiario ostente la facultad de disposición de tales rendimientos, esto es, que pueda determinar el destino de los mismos de forma libre. No se trata, pues, de una entidad que actúa como mera intermediaria, recogido expresamente en el art. 1.4 de la Directiva 2003/49.

9. Para afianzar este concepto, el Tribunal recurre al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Los representantes legales de las sociedades alegan que la utilización de este Modelo carece de legitimidad democrática. En parte, se podría entender esta argumentación, toda vez que es un texto que no ha nacido de las instituciones comunitarias. Sin embargo, esta Directiva nace de la inspiración en el art. 11 del citado Modelo, con la misma finalidad de evitar la doble imposición en el plano internacional, reteniendo el Tribunal que no está realizando una interpretación basándose en exclusividad en este Modelo de la OCDE, sino que se atiene, principalmente, a la Directiva y a sus antecedentes normativos. Así, tanto el Modelo de la OCDE como sus respectivos comentarios sirven para completar la fundamentación jurídica de los magistrados. Efectivamente, están completando, como decimos, la fundamentación, clarificando aún más el concepto de beneficiario efectivo con el Modelo -y sus comentarios- que inspiró la Directiva.

10. Precisamente, la revisión de los comentarios de 2003 al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en materia de renta y patrimonio excluye, al igual que la Directiva, a las sociedades instrumentales del concepto de beneficiario efectivo dado el escaso o nulo poder de disposición de los intereses recibidos que ostentan. Posteriormente, en la revisión de los comentarios que se llevó a cabo en 2014, se establecían algunas formas de combatir el aprovechamiento que realizaban ciertas entidades de estas cláusulas que tratan de evitar la doble imposición internacional mediante la utilización de sociedades instrumentales, entre las cuales destacaban las siguientes: disposiciones que se recojan específicamente en convenios, normas generales contra este tipo de irregularidades, normas que priman el fondo sobre la forma y normas que abarquen el tema de la “sustancia económica”.

11. Junto a la Directiva 2003/49 y al referido Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, así como a los comentarios que se han realizado a este último, tendremos de atender también a los convenios firmados entre los Estados miembros donde tienen residencia esos entes o donde se localizan los establecimientos permanentes que entren en juego³.

12. Por último, recuerda el TJUE que es posible la siguiente situación: una sociedad de un Estado miembro percibe los intereses, pero no se le puede catalogar de beneficiario efectivo atendiendo a lo expuesto anteriormente. Entonces, ante tal panorama, no se puede aplicar la exención. Ahora bien, sería de aplicación la exención si quien percibe posteriormente tales intereses es otra sociedad de un Estado miembro que cumple los mencionados requisitos. No es necesario subrayar que no estarían sometidos a tributación en el Estado de la fuente.

13. La segunda cuestión que se aborda desde el TJUE es si un Estado miembro puede actuar contra una operación fraudulenta que consista en un abuso de derecho aun cuando no tenga normativa interna que sea una transposición de la Directiva, invocando principios generales de Derecho de la Unión Europea.

³ En el caso de la Sentencia que analizamos, tanto los convenios firmados entre los Estados miembros, como el Convenio Fiscal entre los países nórdicos, recogen, en el mismo sentido, la idea de “beneficiario efectivo”.

14. Los magistrados aportan una respuesta bastante contundente: la jurisprudencia comunitaria ha afirmado la existencia de un principio general según el cual no se puede invocar el Derecho de la Unión Europea para amparar un fraude o un abuso. Tal es la virtualidad práctica de este principio que el TJUE defiende que los Estados miembros, ante esta situación, esto es, cuando se encuentren frente a la utilización, por parte de un sujeto, de una serie de operaciones que tiendan al lucro fraudulento y que vayan en contra de los objetivos de las normas de la Unión, denegarán la sujeción al Derecho de ésta.

15. Ahora bien, esta Sentencia matiza cómo ha de interpretarse el principio general de prohibición de prácticas abusivas al que estamos haciendo referencia en relación con los apartados 1 y 2 del art. 5 de la Directiva 2003/49. Si bien el art. 5.1 establece que la Directiva no se opondrá a las normas nacionales o contractuales que impidan el fraude fiscal y los abusos, esto no quiere decir que se excluye la aplicación del citado principio general. Por su parte, el art. 5.2 habilita a los Estados miembros a negar el amparo a la Directiva cuando se trate de situaciones de prácticas fraudulentas, aspecto que no ha de interpretarse en el sentido de que se excluye mediante este apartado la aplicación del principio general de prohibición de prácticas abusivas, dado que este último no necesita del procedimiento de transposición normativa que, por el contrario, sí que requieren las Directivas para que formen parte de los Ordenamientos jurídicos de los Estados miembros.

16. Por tanto, se remarca que no es necesario que exista una disposición nacional o contractual para que los Estados miembros puedan denegar la obtención de una ventaja de forma fraudulenta por un sujeto amparándose en el Derecho de la Unión. Simplemente se aplicaría el citado principio general de prohibición de prácticas abusivas. Además, aunque las directivas no suelen ser, en principio, susceptibles de aplicabilidad directa, los Estados miembros han de tenerlas en cuenta cuando interpreten su propio Derecho interno; aunque no es lo más usual, también caben supuestos de invocación directa de las mismas, aunque no hayan sido desarrolladas por normas nacionales⁴.

17. Otro aspecto relevante consistiría en que un sujeto que quiera optar por una tributación más ventajosa para su situación e intereses no puede constituir una presunción general de fraude o abuso. Habría que realizar el correspondiente análisis para comprobar que no se hubieren utilizado estructuras y/u operaciones artificiosas desde el punto de vista económico y que no hubieren pretendido la inaplicación del Ordenamiento jurídico nacional correspondiente.

III. Indicios sobre la existencia de abuso de derecho y carga de la prueba

18. El objeto de elevar una cuestión prejudicial en la que se pregunte cuáles son los elementos constitutivos del abuso de derecho no es otro que cerciorarse de la existencia de una práctica abusiva. Pues bien, atendiendo a la jurisprudencia del TJUE, deben concurrir dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo. Por un lado, el elemento objetivo consiste en la comprobación de si se han cumplido los objetivos pretendidos por la norma implicada, aunque haya apariencia de cumplimiento de las condiciones estable-

⁴ Las directivas son el instrumento normativo fundamental para armonizar las legislaciones nacionales y, claro está, los ordenamientos tributarios internos de los Estados miembros. Aunque las directivas normalmente necesitan de normas de adaptación del Derecho interno para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre debe ser así. Puede suceder que, ante una directiva de armonización de los tributos nacionales, un Estado miembro no haya creado una norma de adaptación de su ordenamiento tributario a la directiva y que, sin embargo, ésta vea aplicado su contenido en el mismo, porque contenga una norma paralela a otra contenida en un Tratado de Derecho Comunitario originario, consiguiéndose el objetivo perseguido por la directiva aplicando el contenido que se corresponde con el Tratado. Puede suceder también, ante la falta de tal norma interna y sin que se dé la circunstancia anterior, que la directiva pueda tener eficacia directa porque exista una disposición interna que entre en contradicción con la misma, consiguiéndose así dejar sin efecto esa norma interna, en colisión con la norma comunitaria, y en la medida en que la directiva sea idónea para definir derechos que los contribuyentes pueden alegar frente al Estado. De esta forma lo ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo, en su Sentencia de 19 de enero de 1982, Asunto 8/81, Sentencia que ha tenido un gran predicamento en materia tributaria. Sobre la posible eficacia directa de las directivas de armonización fiscal, véase A. CAYÓN GALIARDO/ R.FALCÓN Y TELLA/ F. de la HUCHA CELADOR, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, pp. 668 - 672.

cidas en esta última. En cuanto al elemento subjetivo, el sujeto pretende conseguir una ventaja o beneficio de la norma comunitaria creando de forma artificial las condiciones a que acabamos de hacer referencia. El TJUE proporciona unas pautas, unos indicios, con el fin de que los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros puedan apreciar la existencia de abuso de derecho, hablando la Sentencia de escenarios.

19. Algunos de esos indicios son la creación de una estructura societaria que responda puramente al cumplimiento formal de las condiciones y requisitos de una norma para poder obtener una ventaja reflejada en dicha norma. También que se establezcan sociedades interpuestas que tengan como actividad la transmisión de la totalidad o de la mayor parte de los intereses percibidos a sociedades que, en el caso de que percibiesen tales intereses directamente, no podrían aplicar la exención y, por tanto, habrían estado sometidos a tributación en origen. En relación a este último indicio, el TJUE establece la forma en que se puede probar que una sociedad es instrumental: habrá que atender, primero, a la actividad de la misma y a sus circunstancias y, posteriormente, a ciertos elementos como la gestión de la actividad, la contabilidad, costes y gastos reales soportados, capital humano e infraestructuras.

20. Estos indicios se aprecian en el caso de varias sociedades que componen las estructuras societarias de los distintos grupos de empresas a que hacen referencia las sentencias danesas que se analizan (sociedades que generaron los asuntos C-119/16 y C-299/16): se han creado distintas sociedades interpuestas con el fin de que los intereses percibidos estuvieran exentos en la fuente, que luego transmiten a otras sociedades que no cumplen con los requisitos de la norma comunitaria en cuestión, esto es, la Directiva 2003/49; así, en el caso de que no se hubieran creado estas sociedades interpuestas que tienen residencia fiscal en Estados extracomunitarios, no habrían podido disfrutar de esta ventaja las últimas empresas que reciben los intereses.

21. Otro escenario de abuso de derecho que contempla el TJUE es la celebración de un contrato que tenga como finalidad la transferencia de los beneficios de una sociedad a otra que participa del capital social de la primera. Ello se ha de probar mediante el tipo de financiación mediante la que se han llevado a cabo las operaciones financieras, si la sociedad instrumental no ostenta poder de disposición alguno sobre los intereses que va a transferir desde el punto de vista económico (sociedades interpuestas objeto de los asuntos C-115/16, C-118/16 y C-119/16). Además, será un indicio que se produzcan dichas operaciones financieras en el periodo de tiempo en que se aprueban cambios de tipo legislativo que se pretenden evitar mediante tales operaciones.

22. Ahora bien, no excluye el abuso de derecho la existencia en el entramado de transmisión de los intereses a que hacemos referencia sociedades cuya residencia fiscal se localiza en terceros Estados en los que existe un convenio de doble imposición con el Estado miembro de la fuente. De hecho, lo importante es que concurren los dos elementos que mencionábamos antes. Piénsese que es posible que exista tal convenio, pero que la sociedad que reside en ese tercer Estado con convenio no tenga actividad económica y haya intentado cumplir con las condiciones de la norma comunitaria a través de operaciones artificiosas porque existía la voluntad de llevar a cabo la práctica fraudulenta con el fin de que los intereses estuviesen exentos en la fuente. Así, se han de dar ambos requisitos, tanto el objetivo, como el subjetivo, de forma acumulativa.

23. Toda inaplicación de la Directiva 2003/49 a una sociedad no conlleva la existencia de un abuso de derecho. Tal es así que puede ser que, simplemente, no concurren en esa persona jurídica los requisitos para poder aplicarse la exención de los intereses en origen, sin que exista la voluntad del elemento subjetivo imprescindible para la apreciación de una práctica abusiva.

24. Así las cosas, la existencia de una práctica abusiva conlleva la inaplicación de la Directiva 2003/49 en aplicación del principio general comunitario de prohibición de este tipo de prácticas. Si no se cumplieren tales requisitos, sin más, sin que concorra alguno o los dos elementos del abuso de derecho, se denegaría la aplicación de la referida Directiva.

25. En cuanto a la carga de la prueba, de una parte, es el supuesto beneficiario efectivo de los intereses quien ha de acreditar tal condición ante la Administración tributaria pertinente. Por otra parte, en el caso de posible existencia de un abuso de derecho, será la Administración tributaria competente quien deberá probar de forma fehaciente los indicios que justifiquen que existe un escenario de abuso de derecho; de igual forma, la denegación de tal exención corresponde a dicha Administración. En ninguno de estos dos últimos supuestos la Administración tributaria deberá acreditar quién es el beneficiario efectivo real de esos intereses, tal determinación puede resultar difícil de realizar dada la naturaleza compleja de la estructura societaria de que se trate.

IV. Las disposiciones internas de los Estados miembros ante el principio comunitario de libre circulación de capitales

26. Para responder a esta tercera temática, el TJUE distingue, tal y como apuntábamos *supra*, en la causa de la denegación de protección de la Directiva 2003/49 por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro de que se tratare: si la causa es la existencia de un abuso o fraude, no se podría hablar, en ningún caso, de que el Ordenamiento jurídico interno del Estado miembro en cuestión viole libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; si, por el contrario, la causa es que la sociedad no cumple los requisitos establecidos en la Directiva, podría estudiarse, entonces, si la normativa interna viola o no las libertades comunitarias.

27. Pues bien, aquí agrupa el TJUE distintas cuestiones prejudiciales que se elevan para determinar si ciertas disposiciones del Ordenamiento jurídico-fiscal danés se oponen a determinadas libertades comunitarias; especialmente en particular, la libre circulación de capitales (art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). En concreto, se plantean tres supuestos en los que la legislación danesa en ámbito tributario recoge un trato diferente si hay implicadas o no en el supuesto en cuestión sociedades no residentes.

28. La primera cuestión recoge la obligación de tributación inmediata en el supuesto de una sociedad residente que paga intereses a una sociedad no residente, cuestión que, sin embargo, es distinta cuando la sociedad perceptora de tales intereses es una sociedad residente, permitiendo que no estén obligadas a realizar ningún pago a cuenta durante los dos primeros ejercicios fiscales. El TJUE dictamina que es contraria tal disposición al principio comunitario de libre circulación de capitales.

29. También se pregunta si es contrario a esta libertad comunitaria un precepto que aplica un interés de demora para sociedades residentes que han realizado la retención en la fuente extemporáneamente, consecuencia del pago intereses a una sociedad no residente que le ha concedido un préstamo. Responde el Tribunal que, efectivamente, es contrario a tal libertad del art. 63 TFUE, dado que el interés de demora que se aplica en el mismo supuesto, pero entre sociedades residentes, es menor.

30. Por último, en el mismo caso de sociedad que tiene que retener por el pago de intereses a una sociedad que le ha concedido un préstamo, para la legislación danesa no serán gastos deducibles los soportados en el caso de que la sociedad prestamista sea no residente, mientras que sí son deducibles si el prestamista es una sociedad residente. También sería contrario a la libre circulación de capitales comunitaria.

V. Incidencia en el Ordenamiento jurídico español de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019

31. En cuanto a las repercusiones de este pronunciamiento para España, no podemos afirmar que tenga por ahora, *a priori*, un impacto excesivamente significativo, toda vez que las legislaciones

danesa y española son distintas en la materia que se estudia⁵. Sin embargo, estamos en presencia de la jurisprudencia del TJUE y, por tanto, ante la interpretación que le sería aplicable por parte de la última instancia de recurso a que tiene derecho todo ciudadano europeo –dentro de las condiciones y requisitos establecidos al respecto– y, así, un contribuyente de cualquier Estado miembro.

32. No obstante, la primera consecuencia que podría tener esta Sentencia es la interpretación que ha de realizar la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto al concepto de beneficiario efectivo de los intereses en relación con la Directiva 2003/49. Pero, además, visto que el TJUE ha utilizado los comentarios al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, puede ser una referencia para nuestra Administración también.

33. En segundo lugar, y en relación con la primera consecuencia que anteriormente comentábamos, guardarían una relevancia importante las pautas que han de seguir las autoridades competentes de los Estados miembros para dilucidar si estamos ante una práctica abusiva. Si así fuera, podrían impedir la protección de un contribuyente por la Directiva 2003/49 con el fin de obtener las ventajas recogidas en la misma mediante la creación de estructuras y operaciones artificiosas, como la creación y puesta en funcionamiento de sociedades interpuestas que no tengan actividad económica alguna.

34. Además, el TJUE recuerda que, en el caso de existencia de un supuesto que constituya abuso de derecho en relación a una práctica que pudiere reputarse como fraudulenta, ascendiendo al plano general, se puede aplicar directamente el principio comunitario de prohibición de prácticas abusivas, sin necesidad de trasponer ninguna directiva.

VI. Apuntes finales

35. El TJUE, mediante esta Sentencia, ha aclarado, en primer lugar, el término de beneficiario efectivo de los intereses: así, ha de ser una entidad que ostente las características que estipula la referida Directiva y, además, que sea el “efectivo” beneficiario, esto es, que tenga un poder de disposición económica sobre los rendimientos que recibe y no un mera sociedad que sirva para transmitir los intereses a otra sociedad que, de haber recibido esta última directamente los intereses, no se hubiese podido aplicar la exención en origen.

36. Además, no es necesario que exista una norma interna del Estado miembro en que se haya de aplicar la exención por ser el Estado de la fuente o del origen quien transponga el art. 5 de la Directiva 2003/49, que trata de evitar las situaciones de fraude o abuso. Esto es así porque, en el caso de que se pueda corroborar la existencia de abuso de derecho, se puede aplicar directamente el principio comunitario de prohibición de prácticas abusivas.

37. Centrándonos en el abuso de derecho, el TJUE ha recordado que han de concurrir dos elementos: uno objetivo (el cumplimiento formal de las condiciones, pero no alcanzándose el objetivo de la norma) y otro subjetivo (la voluntad del contribuyente de que le sea aplicable la ventaja prevista en la norma en cuestión mediante un entramado de operaciones artificiosas). Dada la poca concreción de tales términos, se aportan algunos indicios o escenarios que individualizarían un abuso de derecho: entre otros, sociedades interpuestas que sirven de “puente” o meras transmisoras de los intereses a terceras sociedades que, de haber aparecido formalmente como beneficiarios efectivos, no habría podido aplicarse la exención en la fuente; la creación de estructuras o realización de operaciones financieras en el momento en que entran en vigor cambios normativos, pretendiendo eludir estos últimos. Además, la

⁵ D.J. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, “Interpretación de la cláusula de beneficiario efectivo en la directiva sobre intereses y cánones y la virtualidad del principio de prohibición de abuso de derecho en el ordenamiento europeo. Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros (asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/19 y C-299/16)”, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2019, pp. 276 y 277.

existencia de un convenio de doble imposición con un país extracomunitario donde esté situada la sociedad no residente, en un Estado miembro no excluye la contemplación del abuso de derecho.

38. De modo excluyente, se establece que no siempre cuando no concurren los requisitos para aplicar la exención en la fuente de los intereses se está en presencia de un abuso de derecho, ya que abuso existirá siempre que concurren y se prueben los dos elementos anteriormente explicados.

39. Son los contribuyentes los que han de acreditar su condición de beneficiario efectivo de los intereses a la hora de aplicar los beneficios recogidos en la Directiva 2003/49, mientras que las Administraciones tributarias pertinentes tendrán la carga de la prueba si quieren reflejar y constatar un abuso de derecho.

40. Por último, respecto a la tercera temática en la que el TJUE engloba distintas cuestiones prejudiciales, se concluye que no se puede establecer un trato tributario diferente por parte de los Ordenamientos nacionales en función de la residencia fiscal de los sujetos que intervienen en el hecho, acto o negocio jurídico; en particular, con respecto a intereses de demora distintos, a cuándo nace la obligación de realizar pagos a cuenta o a la posibilidad de deducción de gastos. Por tanto, no han de existir disposiciones nacionales que establezcan diferencias, desde el punto de vista fiscal, dependiendo de si se trata de situaciones que se dan exclusivamente entre sociedades residentes o de situaciones que se dan entre sociedades residentes y no residentes.

41. Ante la complejidad de los distintos asuntos que se han acumulado en esta Sentencia, ésta no deja de ser un fiel reflejo de la globalización y de la realidad actual. El TJUE ha realizado una labor muy difícil debido a que, si bien las normas deben prever situaciones complejas, no pueden, sin embargo, estipular cada situación particular posible o hipotética ante la cada vez más desarrollada ingeniería fiscal. Por ello, este Tribunal otorga discrecionalidad a las Administraciones a la hora de apreciar ciertos indicios en sede de abuso de derecho ante la normativa comunitaria. Discrecionalidad que, en ningún caso, puede convertirse en arbitrariedad, pues tiene que conjugarse el deber de todos de aportar al sostenimiento del gasto público a través del pago de impuestos, con los derechos y garantías que tiene el contribuyente en cuanto tal, no pudiendo dejar en manos de las Agencias Tributarias de los Estados miembros una discrecionalidad no bien acotada, que pueda ir más allá de los parámetros normales de la técnica tributaria.

42. Si tuviésemos que destacar lo que más nos ha llamado la atención de la Sentencia que ha sido objeto central de este estudio y aunque no sea la cuestión central abordada en este trabajo, deberíamos señalar la toma en consideración por el TJUE del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude fiscal. Obviamente el TJUE conoce de problemas de doble imposición internacional, analizados a la luz del Derecho de la Unión Europea⁶. Pero el referido Modelo no deja de ser un mero formulario, modelo, plantilla a seguir por los Estados para luego celebrar sus convenios bilaterales en la materia. Ahora bien, la globalización ha hecho que sea difícil encontrar convenios para evitar la doble imposición que no lo sigan. El Modelo no es un convenio, no es norma jurídica, pero sin embargo marca el devenir principal de la fiscalidad internacional y por lo menos, no como Derecho, sino al menos como precedente fáctico no puede dejar de ser tomado en consideración incluso por el TJUE, hasta en casos de una complejidad técnico-jurídica destacable como éste, por muy residenciados que deban estar en la disciplina de la Unión.

⁶ En este sentido, véase M.LANG, “Double Taxation Conventions in the Case Law of the CJEU”, en *Intertax*, Vol. 46, 3, 2018, p. 181.