
URÍA MENÉNDEZ

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición

El 23 de septiembre de 2020 el Tribunal Supremo dictó una relevante sentencia que descarta la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo.

La sentencia del Tribunal Supremo 1196/2020, de 23 de septiembre, analiza un supuesto en el que las autoridades fiscales españolas denegaron a un contribuyente la posibilidad de aplicar los beneficios del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966 (“**Convenio Hispano-suizo**”) sobre la base de que el perceptor de determinados cánones no era su beneficiario efectivo. Ello a pesar de que el Convenio Hispano-suizo no recoge en el artículo correspondiente a los cánones una cláusula de beneficiario efectivo. La sentencia del Tribunal Supremo viene a confirmar el derecho del contribuyente a aplicar el tipo de retención reducido previsto en el Convenio Hispano-suizo en relación con el pago de los cánones en cuestión.

Esta sentencia resulta particularmente relevante porque, por una parte, ofrece unas conclusiones muy interesantes en cuanto a la interpretación dinámica de los convenios y, por otra parte, confirma las conclusiones de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020 (sentencia 308/2020). Por lo tanto, como se explicará a continuación, se ha sentado jurisprudencia en esta materia.

Las dos sentencias del Tribunal Supremo mencionadas anteriormente difieren ligeramente de las sentencias previas en la materia dictadas por el propio tribunal, en particular, de las sentencias de 11 de junio de 2008 (recurso 7710/2002) y 9 de febrero de 2016 (recurso 3429/2014). En estos casos, el Tribunal Supremo aceptó, bajo determinadas circunstancias, una interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición que se cuestionaban, si bien es cierto que sobre la base de la aplicación de la normativa interna española relacionada con el artículo del convenio.

En la última sentencia del Tribunal Supremo, como decíamos, se analiza un supuesto en el que las autoridades fiscales españolas, aplicando una interpretación dinámica del Convenio Hispano-suizo, concluyeron que los cánones pagados por una entidad española a una entidad suiza debían estar sujetos al tipo de retención general en España para los cánones, dado que la entidad receptora de los cánones no podía considerarse como beneficiaria efectiva de ellos. Asimismo, las autoridades fiscales españolas también rechazaron la aplicación del tipo de retención reducido previsto en el convenio para evitar la doble imposición firmado entre Estados Unidos y España, a pesar de que la matriz de la entidad suiza y supuesta beneficiaria efectiva de los cánones era residente en los Estados Unidos.

El Tribunal Supremo, en esta última sentencia de 23 de septiembre de 2020, establece doctrina jurisprudencial muy interesante.

En primer lugar, el tribunal establece que, en ningún caso, puede aplicarse una interpretación dinámica de los convenios de manera retroactiva sobre un caso para el que regía una norma anterior.

En segundo lugar, la sentencia fija que, a pesar de que los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (“**Comentarios**”) pueden utilizarse por los tribunales como criterios de orientación en la interpretación de los convenios bajo determinadas circunstancias, en ningún caso pueden considerarse como fuente del derecho si no han sido adoptados expresamente por las partes en el convenio en cuestión. Así las cosas, en el concreto caso enjuiciado, el Tribunal Supremo menciona que el Convenio Hispano-suizo había sido renegociado y modificado tras la inclusión en los Comentarios de la mención a la cláusula del beneficiario efectivo y que, en dicho momento, los Estados firmantes, habiendo tenido la oportunidad de incluir tal requisito en el artículo relativo a los cánones, no lo hicieron.

En tercer lugar, el Tribunal Supremo afirma que en ningún caso la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales puede contravenir la interpretación propia de los convenios, sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el propio convenio.

Por último, el Tribunal Supremo mantiene que, aun cuando la cláusula de beneficiario efectivo fuera aplicable, en ningún caso podría hacerse de la manera pretendida por la Administración tributaria, esto es, no tomando en consideración no solo el Convenio Hispano-suizo, sino también el convenio aplicable a la entidad matriz residente en Estados Unidos, la cual supuestamente era la beneficiaria efectiva de los cánones.

En conclusión, entendemos que la sentencia comentada, conjuntamente con la sentencia del Tribunal Supremo de marzo de 2020, establece una jurisprudencia relevante en relación con la aplicación de la interpretación dinámica de los convenios. La decisión, de forma indirecta, también resulta un precedente importante en cuanto a la aplicación de las cláusulas de beneficiario efectivo que en la actualidad están siendo extensivamente utilizadas por las autoridades fiscales como fundamento para rechazar la aplicación de beneficios fiscales, como por ejemplo la exención de retenciones de dividendos o intereses satisfechos a entidades residentes en la Unión Europea.

Así, el Tribunal Supremo afirma que el denominado *soft law*, como son los Comentarios, no puede emplearse para imponer requisitos adicionales al contribuyente en relación con la aplicación de los beneficios de los convenios. Ese sería el caso —como se discute en la sentencia comentada— cuando se requiere que el receptor de los cánones sea su beneficiario efectivo sin que se establezca tal requisito en el propio convenio firmado entre ambos Estados. En palabras del propio Tribunal Supremo, la cláusula de beneficiario efectivo no puede considerarse “*una especie de norma metajurídica o de Derecho natural que deba imponerse siempre*”, incluyendo los casos en los que su aplicación iría en contra del propio tenor literal del convenio.

* * * *

Abogados de contacto



Rafael García Llana

Socio

+34 915860333

rafael.garciallana@uria.com



Guillermo Canalejo Lasarte

Socio

+34 915870942

guillermo.canalejo@uria.com



David López Pombo

Socio

+34 915870936

david.lopez@uria.com



Miguel Pérez Campos

Asociado senior

+34 963535972

miguel.perez@uria.com

**BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE**

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico