

El Tribunal Supremo abandona su doctrina anterior y concluye que la carga de la prueba de la existencia de abuso o fraude en el reparto de dividendos a matrices europeas controladas por residentes en terceros países corresponde a la Administración

La **cláusula antiabuso** del artículo 14.1.h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en su redacción vigente antes del 1 de enero de 2015, es **contraria al derecho de la Unión Europea** por establecer una presunción general de abuso o fraude y trasladar la carga de la prueba de la inexistencia de tal abuso al contribuyente. Así, la cláusula antiabuso debe interpretarse en el sentido de que la **carga de la prueba** del abuso corresponde a la **Administración tributaria**, que deberá acreditar en cada caso concreto la existencia de los elementos constitutivos de una práctica abusiva.

A la vista de la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en las sentencias del 7 de septiembre de 2017 (asunto C-6/16), de 20 de diciembre de 2017 (asunto C-504/16 y C-613/16) y de 26 de febrero de 2019 (asuntos 116/16 y 117/16), el Tribunal Supremo confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021 (rec. 1000/2017) y modifica su propia doctrina. El Alto Tribunal concluye que la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en su redacción vigente antes del 1 de enero de 2015, aplicable a la distribución de dividendos por una filial española a su matriz europea controlada por accionistas no residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, es contraria al derecho de la UE por establecer una presunción general de abuso o fraude y trasladar la carga de la prueba de la inexistencia de tal abuso al contribuyente.

Conforme a la citada jurisprudencia, para justificar la aplicación de la cláusula antiabuso y denegar la aplicación de la exención, la Administración debe acreditar —atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto— la existencia de los elementos constitutivos de una práctica abusiva. No es posible amparar la denegación de la exención en presunciones generales de fraude (como las que excluyen de la exención a determinadas categorías de contribuyentes) sin que la Administración esté obligada a aportar pruebas o indicios del fraude o abuso, ni tampoco invertir la carga de la prueba, pues ello iría en detrimento de los objetivos de la Directiva Matriz-Filial y de la libertad de establecimiento.

En definitiva, la interpretación y aplicación de la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial debe hacerse de forma restrictiva, al suponer una excepción a los beneficios de tal Directiva: solamente deberían quedar no exentos aquellos dividendos distribuidos a matrices europeas constituidas en una situación en la que la Administración pueda probar la existencia de un abuso de derecho. Por ello, esta interpretación debería permitir acoger a la exención a todas aquellas distribuciones de beneficios en las que la Administración no pueda acreditar la existencia de fraude o abuso.

La sentencia supone un cambio radical en la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, que hasta la fecha sostenía que la carga de probar la inexistencia de abuso o fraude recaía sobre el contribuyente (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 21 y 22 de marzo de 2012, rec. 5228/2008 y 1260/2009; y de 4 de abril de 2012, rec. cas. 3312/2008) y constituye un cambio de paradigma en la interpretación de la cláusula antiabuso por los contribuyentes y órganos de aplicación de los tributos. Este cambio de criterio, de extraordinaria relevancia, es una excelente noticia para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en tanto que mejora su seguridad jurídica y obliga a la Administración a acreditar fundada y debidamente la existencia de abuso, en particular en grupos europeos controlados por entidades o personas residentes en terceros países.

ABOGADOS DE CONTACTO



Guillermo Canalejo Lasarte
+34 91 586 0386
guillermo.canalejo@uria.com



Víctor Viana Barral
+34 91 586 4517
victor.viana@uria.com



Miguel Cremades Schulz
+34 91 587 0833
miguel.cremades@uria.com



David López Pombo
+34 91 587 0936
david.lopez@uria.com



Carlos Durán Haeussler
+34 93 416 5178
carlos.duran@uria.com



Carlos Arrieta Martínez
+34 91 529 3201
carlos.arrieta@uria.com