

El Tribunal Económico-Administrativo Central adopta la doctrina de los «casos daneses» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Luis Cuesta Cuesta

Abogado del Área de Fiscal
de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Económico-Administrativo Central aplica la doctrina de los «casos daneses» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la exención prevista en el artículo 14.1c del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 8 de octubre del 2019 (185/2017), aplica la doctrina de los «casos daneses» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —recogida en la Sentencia de 26 de febrero del 2019 (ass. acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16)— a aquel en que una sociedad española abonó intereses financieros a su matriz holandesa, controlada ésta por una entidad residente en Curasao que, a su vez, estaba controlada por una sociedad andorrana cuyo único socio es una persona física con residencia también en Andorra.

1. Resolución del TEAC

En ese contexto, la recurrente entendió, en virtud de la exención prevista en el artículo 14.1c del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que no tenía obligación de practicar retenciones a cuenta del citado impuesto sobre los rendimientos satisfechos por los préstamos que le fueron concedidos, interpretación que la Administración no compartió al considerar que la entidad holandesa era una sociedad interpuesta que no tenía la consideración de beneficiaria efectiva de tales rendimientos, condición que cabía atribuir

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

a la entidad andorrana, la titular real de los préstamos y, por tanto, de los rendimientos satisfechos por la española. Por este motivo, la Administración consideró que procedía practicar retenciones a cuenta del citado impuesto aplicando una retención del 21 % sobre los citados intereses, extremo que motivó la regularización cuya pertinencia analiza ahora el Tribunal Central.

Tal y como se desprende de lo expuesto, la Inspección fundamentó su regularización en el concepto de «beneficiario efectivo» de la Directiva 2003/49/CE, relativa al régimen fiscal aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. De tal criterio difiere la reclamante que, aun no cuestionando que dicha condición recaiga ciertamente en la sociedad andorrana, centra su argumentación en el hecho de que tal concepto resulta inaplicable a la exención prevista en el citado artículo 14.1c, ya que en él no se prevé esa cláusula antiabuso respecto a los intereses, frente a lo que ocurre con otro tipo de rentas declaradas exentas como los dividendos o los cánones. Por tanto —añade la reclamante—, ante la ausencia de cláusula antiabuso específica, la inspección debería haber acudido a alguna de las cláusulas antiabuso generales contenidas en nuestro ordenamiento jurídico, tales como las previstas en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. El contribuyente argumenta que éste es el criterio mantenido por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 31 de octubre del 2017, así como por el propio Tribunal Central en una resolución de fecha 8 de octubre del 2015¹.

Pues bien, a efectos de dirimir la cuestión, el Tribunal Central invoca la referida sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en tanto en cuanto se pronuncia, por lo que aquí interesa, sobre cuestiones referidas al concepto de ‘beneficiario efectivo’ y a la existencia de una base jurídica para denegar la exención ante un supuesto abuso de Derecho. En ese sentido, y tomando en consideración dicha doctrina, el Tribunal Central hace pivotar su argumentación sobre una serie de puntos, entre los que cabe destacar los siguientes:

- La cláusula de beneficiario efectivo prevista en la citada directiva es un requisito material para aplicar la debatida exención.
- La interpretación de la exención ha de hacerse conforme a la finalidad y objetivos de la directiva, resultando irrelevantes el concepto nacional de ‘beneficiario efectivo’ o su ausencia. Por tanto, la inexistencia en la norma interna de la referida cláusula no impide su aplicación por parte de la Administración.
- La figura del beneficiario efectivo supone el disfrute efectivo de la renta y, por ende, la ostentación de facultades reales sobre la toma de decisiones y sobre su control, uso y disfrute.
- El principio general comunitario de prohibición de prácticas abusivas debe dotarse de una mayor virtualidad —interpretándose con mayor amplitud y aplicándose de forma autónoma— y no estar sometido a la exigencia de su transposición.

¹ Aunque no es citado por el contribuyente por ser posterior, en el mismo sentido también se puede encontrar el criterio del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña de fecha 4 de octubre del 2018.

- De acuerdo con lo anterior, las autoridades de un Estado miembro tienen la obligación de interpretar y aplicar el Derecho nacional a la luz del texto y finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas.

Aplicando lo anterior al caso que nos ocupa, el Tribunal Económico-Administrativo Central —tras recordar que no existió discrepancia entre las partes en cuanto a reconocer que la entidad holandesa no es verdaderamente el beneficiario efectivo de los intereses abonados y que se trata de una mera sociedad instrumental cuyas cuentas bancarias no reflejan la existencia de actividad económica alguna— considera que la Inspección obró correctamente al denegar la exención de los intereses de referencia, lo que lo lleva a considerar procedente tanto la retención como la regularización practicadas por la Administración.

Recuerda así la necesidad de que las autoridades del Estado miembro en cuestión —en este caso, España— y los juzgadores nacionales que revisen el acto interpreten el Derecho nacional conforme a los objetivos y finalidad de la directiva, careciendo de sentido una alambicada distinción si la norma procede del ámbito normativo interno y no de la transposición de la directiva: primero, porque haya o no transposición sería aplicable el principio general; segundo, porque haya o no normativa interna o convencional es aplicable el referido principio general; y, en última instancia, porque la Ley 62/2003 ya había examinado la citada norma española para adecuarla a la directiva.

En definitiva —concluye el Tribunal Central—, defender una conclusión distinta equivaldría a soslayar incorrectamente la normativa comunitaria y a eludir la explícita voluntad que el alto tribunal europeo muestra en esta materia.

No obstante y en relación con la sanción también recurrida en este caso, el Tribunal Central sí estima las pretensiones de la recurrente, entendiendo que no cabe apreciar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en este caso, ya que éste ha sido resuelto a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia plasmada en fallos que no existían en el momento en el que sucedieron los hechos, por lo que se considera procedente anular el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

2. Consideraciones finales

Como puede advertirse, el impacto de esta resolución del Tribunal Central es muy relevante, ya que concluye que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de los casos daneses es automáticamente aplicable para la exención de los intereses pagados a no residentes de la Unión Europea (UE) prevista en la normativa interna española. Si esta interpretación se ve confirmada por nuestros tribunales, tendrá implicaciones prácticas en la revisión de las estructuras actuales, así como en el coste de las refinanciaciones de las empresas españolas con entidades no residentes (ya que los prestamistas, como regla general, exigen una elevación al íntegro en caso de que resulten de aplicación retenciones a cuenta en el pago de intereses).

No obstante, es necesario señalar que en la resolución del Tribunal Central se obvia que la exención prevista actualmente en la normativa nacional española para intereses a residentes en la Unión Europea no es una transposición de la directiva. En este sentido, la actual exención fue introducida en 1990 (trece años antes de la entrada en vigor de la directiva) y con unos requerimientos mucho más laxos: no se exigía que el perceptor de los intereses tuviera una forma jurídica específica o una tributación mínima, tampoco exigía una participación mínima entre el acreedor y el deudor y, lo más importante, no se exigía que el perceptor de los intereses fuera el beneficiario efectivo de éstos. Por tanto, es cuestionable interpretar que la doctrina de los casos daneses resulta directamente de aplicación en la exención nacional española por cuanto estamos ante una exención que no es una transposición directa de la directiva. En una interpretación literal, esto supondría exigir que el resto de los requisitos —además de la cláusula de beneficiario efectivo— que prevé la directiva y que no recoge la norma nacional española deberían también ser necesarios para poder aplicar la exención. Es evidente que esta interpretación no podría prosperar.

Por tanto, será clave ver qué posición adoptan los tribunales españoles y, en particular, la Audiencia Nacional respecto a esta resolución del Tribunal Central. En nuestra opinión, esta resolución no debería tener recorrido por cuanto la propia Audiencia Nacional ya ha resuelto este tema concluyendo claramente que, a falta de previsión de una cláusula antiabuso específica, la Inspección de Hacienda está totalmente legitimada para cuestionar las estructuras que considere conflictivas en la aplicación de la normativa tributaria (fraude de ley), respetando el procedimiento formal, pero en ningún caso puede exigir directamente la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo prevista en la directiva.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

Diego Martín-Abril y Calvo
Of counsel, Madrid
dmartinabril@ga-p.com

Eduardo Martínez-Matosas Ruiz de Alda
Socio, Barcelona
ematosas@ga-p.com

Luis Cuesta Cuesta
Abogado, Barcelona
lcuesta@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.