

# El Tribunal Económico Administrativo Central se hace eco, por primera vez, de los asuntos daneses del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El TEAC, en base a la doctrina sentada por el TJUE, deniega la exención en la retención sobre intereses financieros pagados a prestamistas europeos como permite el Impuesto sobre la renta de no residentes.

Noviembre 2019

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

### Roberta Poza Cid

Socia del responsable del Departamento de Fiscalidad Internacional en PwC Tax&Legal Services  
+34 915 684 365  
roberta.poza.cid@pwc.com

### Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo

Abogado del Departamento de Fiscalidad Internacional en PwC Tax&Legal Services  
+34 915 684 400  
enrique.sanchez.de\_castro@pwc.com

El pasado 8 de octubre de 2019 el TEAC emitió su primera resolución en la que, por primera vez, aplicó a un caso real la doctrina sentada por el TJUE en sus asuntos conocidos como los casos daneses. Para más información sobre estos asuntos del TJUE en particular, consúltense nuestro periscopio fiscal publicado sobre la materia en este link.

A continuación, exponemos las notas más características, así como las principales implicaciones prácticas, que derivan de la resolución del TEAC.

#### 1. Hechos:

Los hechos de los que deriva la resolución del TEAC se pueden resumir como sigue. Una sociedad española abonó intereses financieros a su matriz, residente en Holanda. Esta sociedad holandesa estaba controlada por otra sociedad residente en Curasao, sociedad que a su vez estaba controlada por una sociedad residente en Andorra. El socio único de la sociedad andorrana era un individuo con residencia, también, en Andorra. Se debe tener en cuenta que la financiación a través de deuda entre las sociedades involucradas estaba estructurada en forma de espejo o back-to-back.

Indicar también, que el acuerdo de liquidación y sancionador de los que deriva

la resolución del TEAC tuvieron lugar en el año 2016 y 2017 respectivamente, es decir, mucho antes de la publicación de las sentencias del TJUE sobre los asuntos daneses, i.e. 26 de febrero de 2019.

#### 2. Cuestión:

La cuestión de fondo conocida por el TEAC resultó ser la aplicabilidad de la exención en la retención sobre los intereses financieros pagados por la sociedad española a la sociedad holandesa bajo el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en base a que la sociedad holandesa no resultaba ser el beneficiario efectivo de tales flujos, extremo que, según el TEAC, también lo reconocía el propio contribuyente, y en base al carácter artificial de la estructura societaria en cuestión.

#### 3. Doctrina del TEAC:

El TEAC expone que la sociedad andorrana resultaba ser el beneficiario efectivo de los flujos. Por lo que, al resultar una sociedad residente fuera de la Unión Europea no cabría aplicar la exención sobre la retención que recoge el artículo 14.1.c) del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.



**El TEAC, en base a la doctrina sentada por el TJUE, deniega la exención en la retención sobre intereses financieros pagados a prestamistas europeos como permite el Impuesto sobre la renta de no residentes.**

Del mismo modo, el TEAC expone que en la fecha en la que acontecieron los hechos de los que conoce no estaba en vigor el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Andorra, por lo que tampoco cabría aplicar el tipo reducido recogido en el Convenio.

El TEAC hace un detallado análisis y referencia a los asuntos daneses. Los puntos y argumentos en los que se basa toda su fundamentación son los siguientes:

- La cláusula del beneficiario efectivo de la Directiva sobre Intereses y Cánones es un requisito material para aplicar la exención en la retención.
- La interpretación y aplicación de la exención en la retención sobre intereses según recoge el Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe realizarse conforme a la finalidad y objetivos de la propia Directiva, resultando irrelevante la ausencia de cláusula sobre beneficiario efectivo en la legislación doméstica. En otras palabras, al calificar la cláusula del beneficiario efectivo como requisito material para acceder a la exención, se requiere su cumplimiento, aunque tal cláusula no hubiera sido traspuesta en la legislación doméstica.
- El TEAC define beneficiario efectivo como aquella persona con la facultad de disfrute efectivo de la renta y la ostentación de facultades reales sobre la toma de decisiones, control, uso y disfrute de la misma.
- El TEAC reconoce el abuso de derecho como principio general del Ordenamiento Europeo, como ya había declarado el TJUE en los asuntos daneses, reconociéndolo y aplicándolo de forma automática, sin necesidad de apoyar su aplicación en una norma

interna, como podría ser el artículo 15 de la Ley General Tributaria, ni teniendo la necesidad de seguir el procedimiento especial de aquella norma.

- El TEAC expone que el hecho de exigir al perceptor de los intereses financieros calificar como beneficiario efectivo para poder tener acceso a la exención en la retención bajo el artículo 14.1.c) del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no va en contra de la doctrina sobre la certeza y seguridad jurídica elaborada por el TJUE en casos previos, i.e. asunto Kofoed y otros.
- Por último, llama la atención, también, la breve referencia que el TEAC hace a los aspectos sobre sustancia económica a efectos fiscales, exponiendo que la ausencia de actividad comercial puede resultar probada en base a que las cuentas bancarias de las sociedades involucradas no reflejen referencias algunas a clientes o proveedores, o no recojan gastos en concepto de pago de nóminas, suministros o servicios.

#### **4. Conclusión e implicación práctica:**

Ni que decir tiene que la resolución del TEAC va a derivar en mayores implicaciones fiscales en lo que se refiere a la oportunidad y aplicabilidad de la exención en la retención sobre intereses financieros pagados a prestamistas de la Unión Europea en base al artículo 14.1.c) del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Dado el impacto que los asuntos daneses del TJUE están teniendo en otras jurisdicciones europeas, España no se queda atrás. Con la resolución del TEAC se podría abrir paso a que la inspección tributaria deniegue automáticamente la exención en la retención en los mismos términos en los que se apoya el TEAC.



Quedaría ahora ver si el asunto conocido por el TEAC llega a al órgano jurisdiccional competente, y si se adopta una postura distinta en pro de la seguridad jurídica o bien se decide desbancarse y aplicar literalmente la doctrina que deriva del TJUE en los asuntos daneses.

Es por ello por lo que las estructuras de financiación mediante el empleo de instrumentos de deuda utilizadas por grupos multinacionales o por operadores propios de las inversiones alternativas mediante (i.e. private equity y real estate) implementados a través de estructuras societarias complejas involucrando a Estados miembros de la Unión Europea como a Estados ajenos, deberán revisar sus estructuras con el fin de valorar el potencial impacto de estos asuntos, así como para reestructurar la financiación si resultara necesario.

Cabe traer la atención a un aspecto de capital importancia que se debería tener en cuenta en aquellos supuestos en los que sea necesario reestructurar la financiación. El propio TEAC estaría admitiendo el denominado enfoque look-through a la hora de aplicar la exención de la Directiva sobre Intereses y Cánones, como a la hora de aplicar el tipo reducido o no sujeción que pudiera derivar del Convenio para evitar la doble imposición que resultara aplicable.

Por último, exponer también que el TEAC parece tener claro que el punto de vista mantenido por la Audiencia Nacional en su asunto Colomer de 31 de octubre de 2017 no sería igual de haberse conocido la opinión del TJUE en los asuntos daneses en aquel entonces. Recordemos que la Audiencia Nacional exponía que no hay cabida para exigir al perceptor de los intereses financieros calificar como el beneficiario efectivo para poder tener acceso a la exención del artículo 14.1.c) del Impuesto sobre la Renta de no Residente, ya que tal requisito no está previsto de forma expresa en la ley.

Por lo tanto, quedaría ahora ver si el asunto conocido por el TEAC, o alguno asunto similar, llega a al órgano jurisdiccional competente, y si se adopta una postura distinta en pro de la seguridad jurídica, manteniendo la postura expuesta en el asunto Colomer, o bien se decide desbancarse y aplicar literalmente la doctrina que deriva del TJUE en los asuntos daneses.