

**STJUE 26 febrero 2019, asuntos
C-116/16, C117/16, C-115/16,
C-118/16, C-119/16 y C-229/16**

23 de abril de 2019



The better the question. The better the answer.
The better the world works.

Introducción

Sentencias emitidas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019:

- Asuntos C-116/16 y C-117/16, relativos al pago de dividendos por parte de entidades residentes en Dinamarca a otras entidades no residentes.
- Asuntos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-229/16 relativos al pago de intereses por parte de entidades residentes en Dinamarca a otras entidades no residentes.

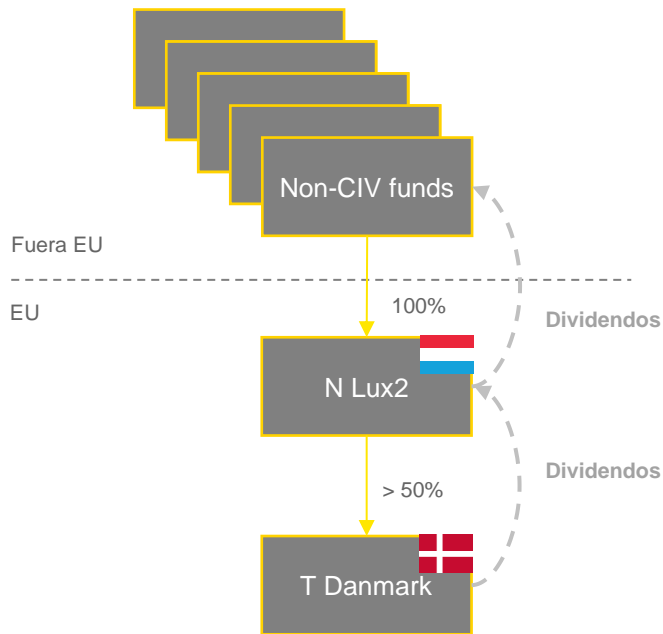
Objeto de la controversia:

- Retención en fuente (Dinamarca) con motivo del pago de dividendos e intereses a no residentes establecidos en otro estado miembro y aplicación de las normas anti abuso establecidas en la Directiva 90/435 (Matriz-Filial), en su versión modificada 2003/123 y la Directiva 2003/49/CE de Intereses y Cánones.
- La norma interna, pese a tener doctrinas jurisprudenciales orientadas a evitar prácticas fiscales abusivas, no contiene expresamente disposiciones legales para evitar las conductas abusivas de Derecho establecidas en la Directiva 90/435 (Matriz-Filial), en su versión modificada 2003/123 y la Directiva 2003/49/CE de Intereses y Cánones.

Asuntos

1. Asunto C-116/16 – T Danmark.
2. Asunto C-117/16 – Y Denmark.
3. Asunto C- 115/16 – N Luxembourg 1.
4. Asunto C-118/16 – X Denmark A/S.
5. Asunto C-119/16 C Danmark I.
6. Asunto C 299/16 - Z Denmark ApS.

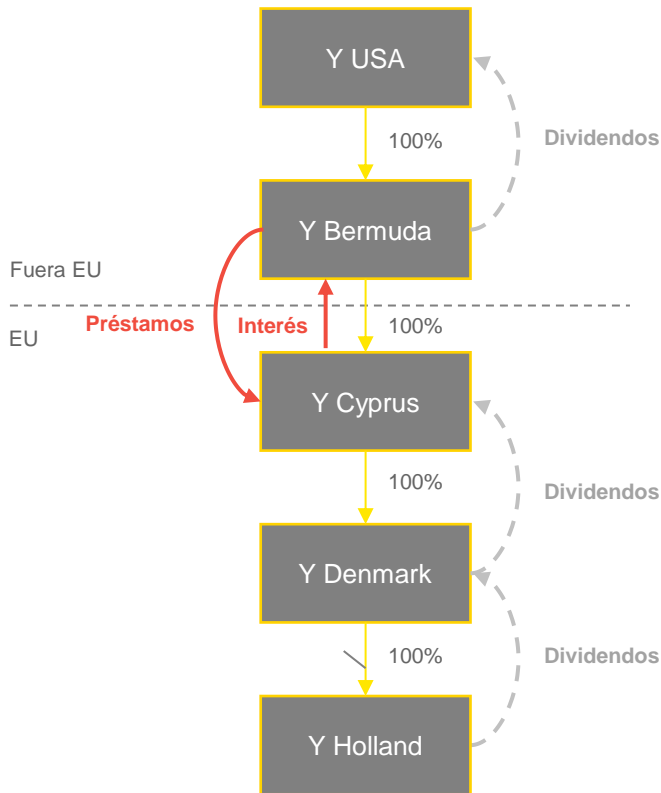
1. Asunto C-116/16 – T Danmark



Características particulares del asunto:

- N Lux2 tiene su propio órgano de administración y formalmente capacidad de decisión sobre las rentas recibidas
- Las autoridades luxemburguesas certifican que N Lux2:
 - ❑ Residente fiscal en Luxemburgo
 - ❑ Sujeción a CIT
 - ❑ Beneficiario efectivo de los dividendos recibidos
- N Lux2 distribuye los dividendos recibidos de T Danmark

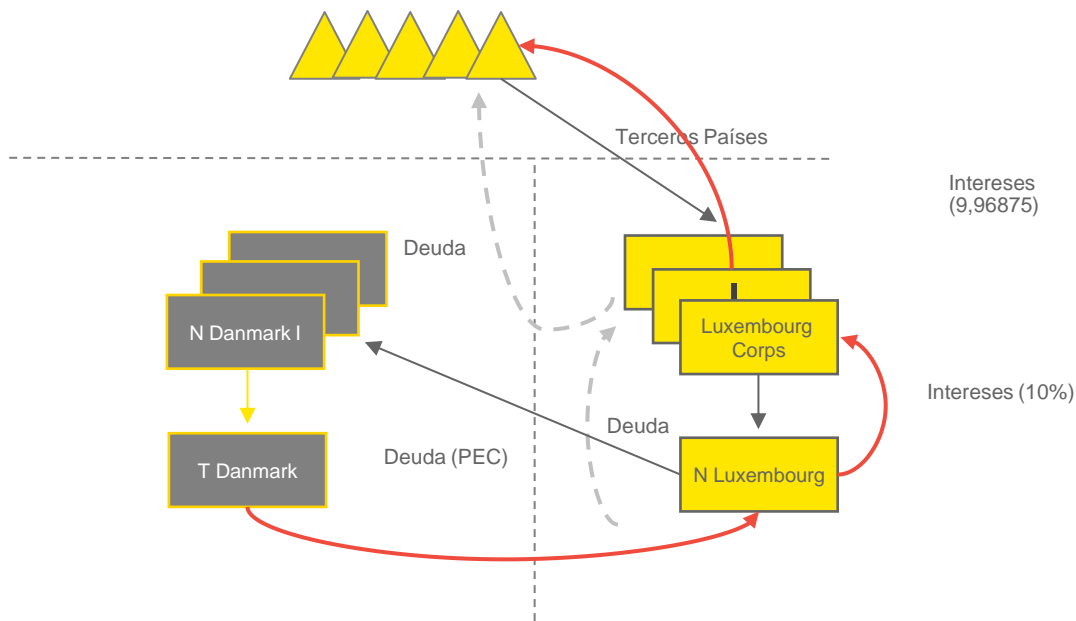
2.Asunto C-117/16 – Y Denmark



Características particulares del asunto:

- Y USA es una sociedad de valores cotizada en USA
- Y Bermuda es una entidad holding que también posee derechos de PI sobre de productos del grupo
- Y Cyprus tiene es una entidad holding que también ejerce funciones de gestión de tesorería relacionadas con préstamos a filiales
- Y Bermuda cedió a Y Cyprus su participación en Y Denmark a cambio de un reconocimiento de deuda
- Y Cyprus paga parte del préstamo pendiente a Y Bermuda con cargo al dividendo recibido de Y Denmark
- Y Holland es una entidad operativa

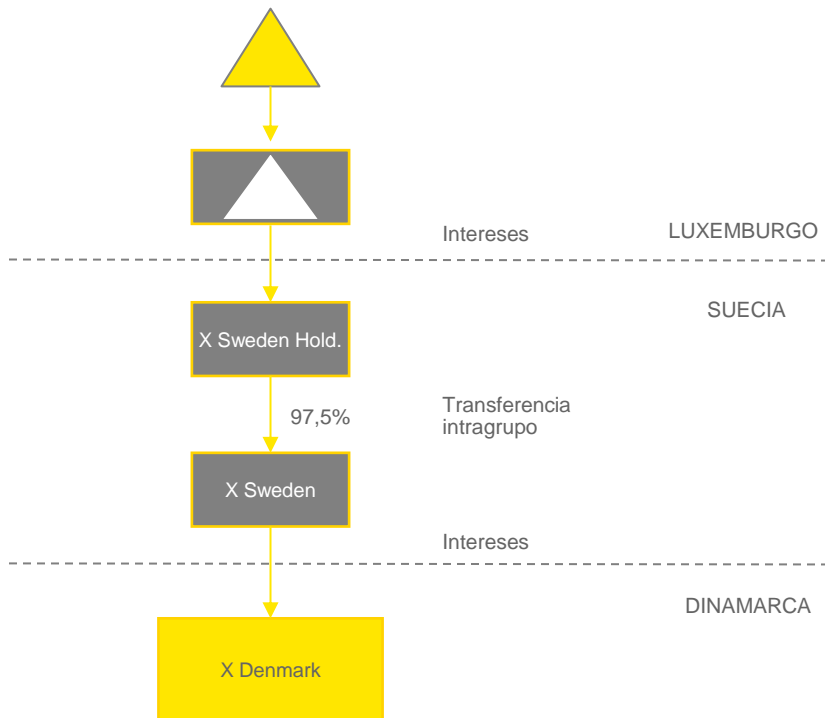
3.Asunto C- 115/16 – N Luxembourg 1



Características particulares del asunto:

- Margen de beneficio a la entidad gestora del préstamo

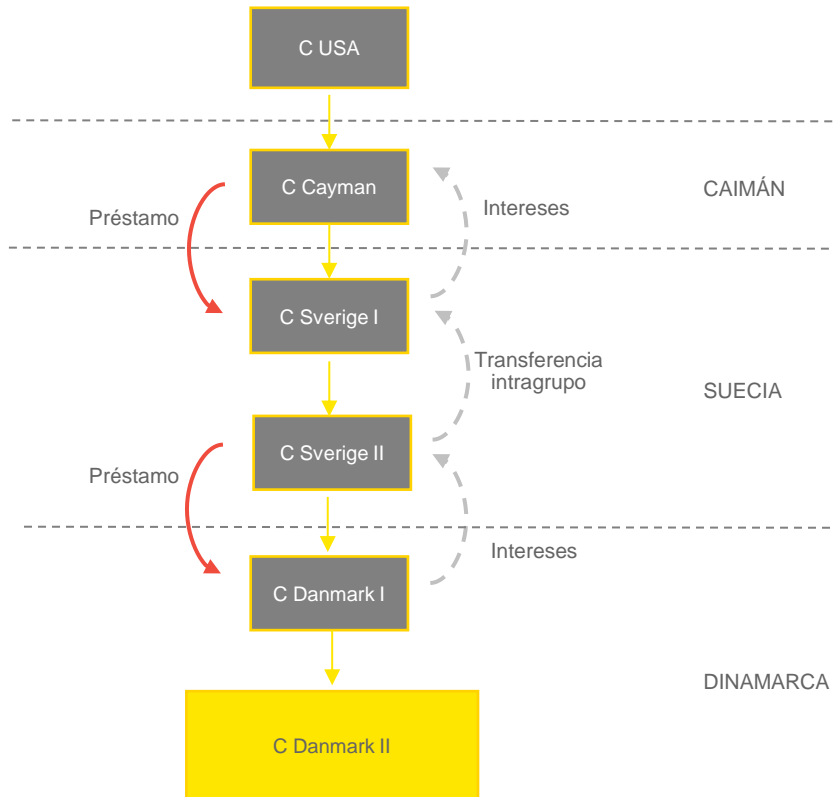
4.Asunto C-118/16 – X Denmark A/S



Características particulares del asunto:

- Consolidación en Suecia

5.Asunto C-119/16 C Danmark I



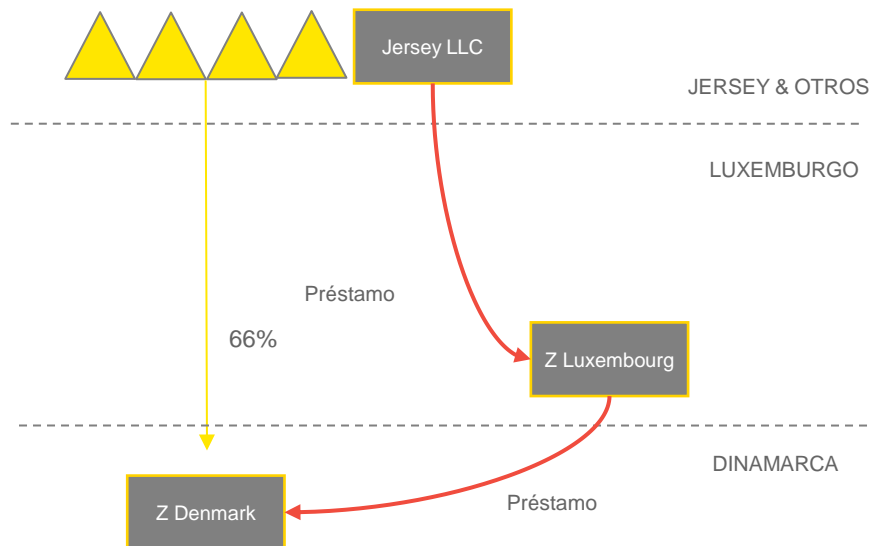
Características particulares del asunto:

- Margen de beneficio a la entidad gestora del préstamo
- Consolidación en Suecia

6.Asunto C 299/16 - Z Denmark ApS

Características particulares del asunto:

- Transferencia del préstamo de Jersey a Luxemburgo



Cuestiones prejudiciales (1/4)

1) Sobre la necesidad de disposición nacional específica para combatir el abuso de Derecho en la aplicación de las Directiva Matriz-Filial y de Intereses y Cánones.

- La falta de disposiciones nacionales específicas es irrelevante a la hora de denegar la exención establecida en Directiva, cuando ésta se ha invocado de manera fraudulenta o abusiva.
- Aplicación del principio general de Derecho de la UE: no es posible invocar el Derecho de la UE de forma abusiva o fraudulenta (jurisprudencia repetida (asuntos Halifax, Cadbury Schweppes o Kofoed)).
- Es decir, una aplicación del Derecho de la UE no para la realización de objetivos de las disposiciones comunitarias, sino para disfrutar de una ventaja del Derecho de la UE, aunque los requisitos se cumplan formalmente..
- Asimismo, es de aplicación el principio de prohibición de prácticas abusivas, cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad de la operación.
- La aplicación del régimen mas ventajoso no puede fundar, una presunción general de fraude.

Cuestiones prejudiciales (2/4)

2) Concepto de beneficiario efectivo.

2.1.) Directiva de Intereses y cánones:

- Entidad que disfruta realmente de los intereses que se abonan y que disponen de la facultad de decidir libremente el destino de estos.
- Requisito material para aplicación de este régimen.
- Resulta pertinente el concepto de beneficiario efectivo del Modelo de Convenio de la OCDE a los efectos de interpretar la Directiva.
- No obstante, la aplicación del régimen mas ventajoso no puede fundar, una presunción general de fraude.

2.2.) Directiva Matriz filial:

- No se incluye expresamente.
- Aplicación del principio general del Derecho de la UE de y del principio de prohibición de prácticas abusivas.

Cuestiones prejudiciales (3/4)

3) Elementos constitutivos de un (posible) abuso de Derecho y prueba:

Es necesario que concurren:

- **Circunstancias objetivas:** cumplimiento formal las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, pero no se alcanza el objetivo perseguido por dicha norma.
- **Elementos subjetivos:** voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante al creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención. (que no obedezcan a la realidad económica).
- El Tribunal proporciona a modo de guía, **Indicios de existencia de abuso** y señala como tales:
 - ❑ Existencia de sociedad instrumental: si la única actividad de la entidad consiste en percibir dividendos/intereses y transmitirlos al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales.
 - ❑ Falta de una actividad económica real: podrá deducirse de, de un análisis conjunto de los datos relativos a la gestión de la sociedad, resultados contables, estructura de costes, gastos generales, personal empleado o instalaciones.
 - ❑ Escenario artificial: a pesar de la existencia de contratos, no se haya conferido el derecho de usar y disponer de las rentas percibidas.
 - ❑ La coincidencia o la proximidad en el tiempo del pago de dividendos o intereses puede ser otro indicador.
 - ❑ Añade además con carácter general, que la existencia de un Convenio no excluye *per se* un abuso de Derecho.

Cuestiones prejudiciales (4/4)

4) Carga de la prueba:

- La Directivas no contienen disposiciones relativas a la carga de la prueba de la existencia de un abuso de Derecho.
- Corresponde al contribuyente demostrar el cumplimiento de los requisitos objetivos de la norma para acogerse a la exención.
- Corresponde a las autoridades fiscales demostrar la concurrencia de la existencia de abuso de Derecho.
- La autoridad nacional no está obligada a identificar al beneficiario efectivo.

5) Interpretación de las disposiciones del TFUE de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales ante la posibilidad de un Estado miembro de denegar a una sociedad las ventajas de la Directiva 90/435 en su versión modificada 2003/123 y la Directiva 2003/49.

- No es lícito invocar las libertades comunitarias por haberse constatado la existencia de un fraude fiscal o abuso, para cuestionar o impugnar la normativa del primer Estado miembro que regula la tributación de los dividendos o intereses.

Conclusiones

- **Primacía del fondo sobre la forma:** No es necesario que el Estado miembro haya recogido en su normativa doméstica una norma anti-abuso, ya que el principio general del Derecho de la Unión de prohibición de las prácticas abusivas permite denegar un régimen ventajoso cuando la intención perseguida por el contribuyente se aleja de la finalidad de la norma.
- Los Estados Miembros pueden denegar la aplicación de la exención prevista en el Derecho de la Unión, siempre que los objetivos sean abusivos (a pesar de cumplirse los requisitos formales necesarios para la aplicación de la exención).
- Beneficiario efectivo, aquella entidad que disfruta realmente de los intereses que se abonan y que disponen de la facultad de decidir libremente el destino de estos
- El TJUE no establece, lo que considera como “conducta abusiva”, sino que se limita a señalar **indicios a modo de guía**, para determinar conductas abusivas o fraudulentas.
- La carga de la prueba para acogerse a la exención corresponde al contribuyente.
- La carga de la prueba para denegar la exención corresponde a las Administraciones tributarias que deberán probar la existencia de un abuso de Derecho.
- La autoridad nacional no estará obligada a identificar al beneficiario efectivo.
- No se pueden invocar las libertades comunitarias ante una situación de fraude fiscal o abuso.

Situación en España

1. Ordenamiento jurídico:

España a diferencia de Dinamarca tiene normas y clausulas anti abuso en su ordenamiento jurídico tributario:

- Artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria.
- Artículo 21 y 89 de Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

2. Jurisprudencia:

En el Tribunal Supremo :

- No existe una jurisprudencia clara sobre el conflicto de la aplicación de la norma tributaria.
- Hay jurisprudencia sobre el fraude de ley y normas anti elusión presentes en la Ley General Tributaria, y su doctrina descansa sobre un test de razonabilidad y justificación económica.
- Jurisprudencia construida caso a caso.

Situación en España

¿ Como afecta esta sentencia en España?

- No hay un impacto directo. España tiene sus propias cláusulas anti abuso.
- Aporta argumentos a la Administración Tributaria, mediante la determinación de indicios que pueden dar lugar a situaciones abusivas (por ejemplo, salidas tempranas de caja, o utilización de sociedades instrumentales).
- La Administración Tributaria no podrá negar la exención por el uso de una práctica abusiva, y le corresponderá demostrar todos los elementos constitutivos de dicha práctica.
- Aportará argumentos a los tribunales, sobre la jurisprudencia sobre la cláusula del beneficiario efectivo.