

Derecho europeo y medidas nacionales que limitan la deducibilidad fiscal de los gastos por intereses relativos a préstamos intragrupo

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de Gómez-Acebo & Pombo

Rocío Arias Plaza

Abogada 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

Análisis de la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma nacional que impide a una entidad la deducibilidad de los gastos por intereses de préstamos intragrupo sobre la base de la obtención de una ventaja fiscal significativa que, sin embargo, no se apreciaría si las dos sociedades implicadas estuviesen establecidas en el primer Estado miembro.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia del 20 de enero del 2021 (as. C-484/19), resuelve una cuestión prejudicial planteada en el contexto de un procedimiento entre una entidad y la Administración tributaria sueca en relación con la negativa de esta última a concederle la deducción de determinados gastos por intereses pagados a una sociedad del mismo grupo establecida en Francia.

En el caso analizado, una entidad sueca, Lexel, adquirió en el 2011 el 15% de las acciones de una entidad del grupo establecida en Bélgica, porcentaje accionarial que compró a otra sociedad del grupo establecida en España —operación justificada porque la entidad española necesitaba capital para financiar la adquisición de una empresa ajena al grupo—, habiendo obtenido

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.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

para ello un préstamo de un banco interno del grupo (BN). Por tanto, todas las entidades implicadas en la operación son, directa o indirectamente, filiales del grupo.

Por el préstamo suscrito, Lexel abonó a BN intereses que ésta utilizó para compensar pérdidas generadas por las actividades de las empresas del grupo establecidas en Francia —donde el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades correspondiente a los años 2013 y 2014 era del 34,43 %, mientras que el sueco se situaba en el 22 %—. Sin embargo, no se recaudó ningún impuesto sobre los intereses percibidos durante esos años porque el grupo fiscal en cuestión había registrado pérdidas en aquel momento.

Pues bien, la Administración tributaria, aun confirmando que resultaba aplicable la regla especial de deducibilidad del 10 % de la normativa sueca —a tenor de la cual los gastos por intereses de préstamos entre entidades vinculadas serían deducibles si los ingresos correspondientes se hubieran gravado a tipo no inferior al 10 % según la normativa del Estado de residencia de la empresa asociada, beneficiaria efectiva de esos ingresos, si dicha empresa hubiera recibido únicamente tales ingresos—, se negó a admitir la deducibilidad de los citados gastos por intereses invocando la cláusula de excepción también recogida en su legislación interna. De acuerdo con esta última, no cabe la deducibilidad fiscal de los intereses derivados de préstamos entre empresas vinculadas cuando el principal motivo de la obligación contraída sea el disfrute de una ventaja fiscal significativa para las empresas asociadas (ventaja cifrada en un porcentaje del 75 % o superior).

En ese sentido, la Administración tributaria sueca entendió que las transacciones en cuestión se realizaron para permitir la deducción de los intereses relativos a la adquisición de las referidas acciones en Suecia, en lugar de en España, todo con el fin de obtener una ventaja fiscal significativa, considerando también que la cláusula de excepción era compatible con el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, relativo a la libertad de establecimiento.

La posición de la Administración llevó a Lexel a interponer varios recursos hasta que el Tribunal Supremo sueco planteó la correspondiente cuestión prejudicial para aclarar la compatibilidad de la referida cláusula de excepción con el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

A esos efectos y tras comprobar que, de acuerdo con la normativa sueca, si BN hubiera estado establecida en Suecia, Lexel habría podido obtener la deducción de los gastos por intereses relativos a dicho préstamo —ya que la cláusula de excepción nunca impide la deducción de los gastos por intereses resultantes de un préstamo contraído frente a otra empresa del grupo establecida en Suecia—, el Tribunal de Justicia reconoce que existe una diferencia de trato que únicamente podría ser compatible con el ejercicio de la libertad de establecimiento de las sociedades si se refiere a situaciones que no sean objetivamente comparables o si tal discriminación estuviese justificada por una razón imperiosa de interés general.

En ese contexto, respecto del carácter comparable de las situaciones transfronteriza e interna, el Tribunal de Justicia se alinea con la postura de la Comisión Europea en sus observaciones

escritas señalando que «la situación en la que una sociedad establecida en un Estado miembro abona intereses por un préstamo contraído con una sociedad establecida en otro Estado miembro y perteneciente al mismo grupo no es diferente, en lo que respecta al pago de los intereses, de una situación en la que el beneficiario de los intereses es una sociedad del grupo establecida en el mismo Estado miembro, a saber, en este caso, Suecia».

Llegados a este punto, existiendo discriminación en una situación comparable, el tribunal analiza la posible existencia de razones imperiosas de interés general que pudieran justificar la diferencia de trato apuntada, que la Administración sueca —apoyada por los Gobiernos sueco y neerlandés— justifica señalando que la cláusula de excepción cuya aplicación es objeto de controversia tiene por finalidad tanto la lucha contra el fraude y la evasión fiscales como la necesidad de mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

Pues bien, para dirimir si la diferencia de trato controvertida puede justificarse por razones de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el Tribunal de Justicia recuerda su jurisprudencia en la que apuntaba que aquélla puede operar como razón imperiosa de interés general respecto de medidas cuyo objetivo sea «evitar comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica». Se trata de montajes con fines exclusivamente fiscales cuya apreciación debe coheretarse con la posibilidad del contribuyente de «presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción». Se ha de tener en cuenta que la posible apreciación de tales montajes exige, en virtud del principio de proporcionalidad, que la «denegación del derecho a deducir se limite a la fracción de los intereses que supere lo que se habría acordado de no haber existido relaciones especiales entre las partes».

Sobre la base de lo anterior, el Tribunal de Justicia entiende, por un lado, que el objetivo específico de la cláusula de excepción no es luchar contra los montajes puramente artificiales y, por otro, que la aplicación de esa cláusula no se limita a tales montajes, por lo que también pueden quedar comprendidas en su ámbito de aplicación las transacciones celebradas en condiciones de plena competencia, es decir, en condiciones análogas a las que se aplicarían entre sociedades independientes, en las que no estaría presente un montaje puramente artificial realizado por razones principalmente fiscales.

Por tanto, concluye el tribunal, «el mero hecho de que una sociedad desee deducir los intereses en una situación transfronteriza en la que no se dé transferencia artificial alguna, no puede justificar una medida que vulnere la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», desestimando así la justificación de la discriminación sobre el argumento de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales.

Sentado lo anterior, el tribunal analiza si la referida diferencia de trato puede justificarse por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. A estos efectos invoca su jurisprudencia anterior a tenor de la cual podría admitirse aquélla como razón

imperiosa de interés general, en particular, cuando «la consolidación a nivel de la sociedad matriz de los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en un grupo fiscal representa una ventaja que está justificado reservar a las sociedades residentes por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros». Sin embargo, en el caso analizado, se cuestiona una ventaja sin vínculo específico con el régimen fiscal aplicable a tales grupos —en concreto, la posibilidad de deducir un gasto por intereses— y no a la compensación general de pérdidas y beneficios propia del grupo fiscal consolidado. Por tanto, el Tribunal de Justicia tampoco acepta en este caso que el motivo invocado pueda justificar un trato discriminatorio compatible con el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por último, el tribunal examinó también si —como alegaban la Administración tributaria y los Gobiernos sueco y neerlandés— la aplicación de la cláusula de excepción podría razonarse tomando en consideración, conjuntamente, las justificaciones relativas a la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y al mantenimiento de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. A ese respecto y tras recordar que en algunos supuestos muy específicos se admitió la toma en consideración conjunta de estos motivos de justificación —cuando la lucha contra la evasión fiscal constituye un aspecto particular del interés general vinculado a la necesidad de mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros—, el tribunal no admite tampoco dicha justificación teniendo en cuenta que, en este caso, Suecia no puede invocar válidamente la justificación basada en la necesidad de mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

De ese modo, el tribunal concluye que se opone al artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea una normativa nacional como la analizada, conforme a la cual una sociedad establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir los intereses abonados a otra del mismo grupo establecida en otro Estado miembro debido a que la obligación contractual que las vincula parece haber sido contraída principalmente con el objetivo de obtener una ventaja fiscal significativa, ventaja que, sin embargo, no se habría apreciado si las dos sociedades hubieran estado establecidas en el primer Estado miembro dado que las disposiciones relativas a las transferencias financieras entre sociedades del grupo les habrían resultado aplicables en tal caso.

A nuestro juicio, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que nos ocupa recoge manifestaciones muy relevantes y vuelve a poner de manifiesto el necesario análisis de la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de cualesquiera medidas nacionales que puedan entrañar una restricción de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. A su vez, afirmaciones como las que hace la sentencia en el asunto Lexel al considerar que, cuando las condiciones de una operación transfronteriza entre sociedades del grupo y las de una operación transfronteriza externa equivalen a condiciones de plena competencia, no existe ninguna diferencia entre esas operaciones desde el punto de vista del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros nos recuerdan la necesidad de que España complete su regulación sobre la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros

en el impuesto sobre sociedades y haga uso de la opción prevista en la directiva ATAD —*Anti Tax Avoidance Directive*— (inspirada en el informe final del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios —BEPS, por sus siglas en inglés— sobre la acción 4) de introducir una «cláusula de escape» que permita aplicar una regla de ratio de grupo. Recordemos que, en nuestro país, las normas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya ya han recogido esta cláusula para los contribuyentes que formen parte de un grupo de sociedades.