

Octubre 2020

Alerta informativa

Nueva doctrina del TS sobre la cláusula del “beneficiario efectivo” y los límites del *soft-law*

El caso Colgate Palmolive

Íñigo Alonso

Socio de Tributación Internacional EY

José Manuel Calderón

Consejero Académico EY Abogados

Tatiana de Cubas

Asociada Senior de Tributación Internacional y Transaccional en Servicios Financieros EY

Introducción

Recientemente se ha publicado la sentencia del Tribunal Supremo (TS) de fecha 23 de septiembre de 2020 (nº rec. 1996/2019, caso Colgate Palmolive España) que rechaza que la condición de beneficiario efectivo resulte implícita en el artículo 12 (cánones) del convenio fiscal España-Suiza.

La cuestión de fondo objeto del recurso de casación pasa por aclarar los límites objetivos y temporales de la “interpretación dinámica de los convenios fiscales ” a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) y si éstos pueden servir como fundamento para aplicar el concepto de beneficiario efectivo en el marco de un convenio de doble imposición, como el concluido entre España y Suiza (1966, y Protocolos 2006 y 2011), que no contiene tal cláusula en relación con la tributación en la fuente de los cánones. No obstante, el TS termina resolviendo la cuestión planteada atendiendo fundamentalmente a un enfoque de legalidad tributaria, superando en gran medida el análisis interpretativo.

Antecedentes

La regularización objeto del recurso constituyó un efecto colateral derivado de una regularización previa en materia de precios de transferencia en el contexto de una operación de reestructuración internacional del grupo Colgate Palmolive (consistente, entre otros aspectos, en la licencia por la matriz americana del grupo de determinados activos intangibles a una entidad residente en Suiza) cuya realidad fue rechazada por la Administración tributaria españolaⁱ.

La liquidación fue practicada por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) de los años 2006 y 2007, por el defecto de retención sobre cánones satisfechos a la entidad suiza Colgate Palmolive Sarl (CP Europe) en el precio de los productos adquiridos en el marco de una operación de aprovisionamiento de mercancías para su distribución en territorio español por parte de la filial española del grupo (Colgate Palmolive España).

La regularización se basó en la ausencia de prueba de la condición de beneficiario efectivo de la entidad Suiza receptora de los cánones, requisito que, bajo el criterio de la Administración, era necesario para la aplicación del tipo reducido de retención previsto en el convenio fiscal firmado entre España y Suiza.

La Administración tampoco permitió la aplicación del tipo de retención aplicable según el convenio fiscal España-Estados Unidos (10%) -país de residencia de la entidad originalmente titular de los activos intangibles cedidos a la entidad Suiza- de modo que el tipo de retención aplicable según la Inspección sería el establecido en la legislación interna (25% en 2006, 24% en 2007)ⁱⁱ.

Según la Inspección, la aplicación del tipo de retención del convenio fiscal con Estados Unidos generaría "múltiples disfunciones normativas" al aplicar un "régimen de transparencia fiscal o de atribución de rentas inexistente". La Inspección asimismo añadía que "tampoco resultaría fácil decidir qué convenio aplicar, entre otras cosas, se desconoce el flujo seguido por la renta que representa el *royalty*, que bien podría haberse canalizado a través de (o localizado en) cualquier jurisdicción".

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) matiza que en determinadas ocasiones puede admitirse que pueda romperse la barrera formal y aplicarse un convenio distinto al correspondiente a la residencia del destinatario de las rentas pagadas en el país de la fuente. No obstante, consideró que no resultaba acreditado que la entidad estadounidense fuera beneficiaria efectiva de los cánones.

La Resolución del TEAC fue confirmada por la Audiencia Nacional (AN) mediante Sentencia de 30 de noviembre de 2018 en el recurso nº 643/2015.

Cuestiones objeto recurso casación

El objeto del recurso de casación es dilucidar las siguientes cuestiones:

- ▶ Aclarar los límites objetivos y temporales de la interpretación dinámica de los convenios fiscales suscritos por España con fundamento en el MC OCDE- en este caso, el convenio fiscal España-Suiza-, cuando se aplica la figura del beneficiario efectivo de acuerdo con los Comentarios al MC OCDE (elaborados en una fecha posterior a la formalización inicial del convenio) a pesar de que dicho concepto no se prevé en el artículo 12 del convenio fiscal aplicable ni se introdujo en las modificaciones posteriores del citado convenio fiscal en el artículo 12 (cánones) y sí en otros preceptos (artículos 10 y 11, dividendos e intereses).
- ▶ Si la interpretación dinámica, de ser posible, permite al aplicador de la norma, incluido el Tribunal en el seno de un proceso, corregir el sentido propio o tenor literal de las normas pactadas en el Convenio, a fin de evitar un *treaty overriding* o modificación unilateral.
- ▶ Esclarecer si los Comentarios al MC OCDE (en este caso, elaborados en una fecha posterior a la firma del convenio fiscal España-Suiza) constituyen en sentido propio fuente del Derecho y si, en consecuencia, los Tribunales pueden basarse en sus indicaciones u opiniones para dejar de aplicar un convenio fiscal y aplicar directamente la ley nacional, de donde resulta un gravamen cualitativamente mayor.

Análisis de la cuestión por el Tribunal Supremo

Según el TS, la resolución de estas cuestiones no requiere definir la interpretación dinámica de los convenios que, a su juicio, aquí no está en juego. Se trata de la aplicabilidad del principio de beneficiario efectivo (voluntariamente) no previsto en el convenio fiscal.

A este respecto, el TS en su sentencia en el caso Colgate Palmolive viene a traer a colación e incluso complementar la doctrina establecida en el importante precedente de 3 de marzo de 2020, en el caso Strykerⁱⁱⁱ.

La doctrina de la sentencia del TS en Stryker se incorpora en la sentencia Colgate Palmolive, con algún matiz relevante.

En el caso Stryker el TS estableció la siguiente doctrina:

“Fundamento jurídico tercero: En realidad, el recurso de casación no requiere, para ser resuelto, aportar una definición acerca de la interpretación dinámica de los convenios, que aquí no está en juego.

Sí puede aclararse que en ningún caso:

a) tal interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior;

b) tal interpretación podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los estados signatarios en sus convenios, a los efectos de los artículos 94 y 96 CE, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento; y

c) en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales dar lugar a una situación de doble imposición sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el artículo 23, en relación con sus concordantes, del propio convenio”.

En el caso Colgate Palmolive el TS enfatiza cómo en realidad el problema que late en el fondo del asunto no

es tanto de interpretación como de aplicación de las normas del convenio fiscal hispano-suizo en sus justos términos. Y ello porque la regulación que el CDI establecía y establece en relación con la tributación en la fuente de los cánones (art.12 del CDI hispano-suizo de 1966), no incluye el requisito del beneficiario efectivo a efectos de la aplicación del límite de la retención del 5% (art.12 del CDI 1966) y la exención (nueva redacción del art.12 ex Protocolo 2006) de gravamen de los mismos en la fuente (España); en cambio, los preceptos convencionales reguladores de la tributación en la fuente sobre dividendos e intereses, tras la modificación operada por el Protocolo de 2006, sí limitaron su aplicación a casos donde el perceptor de tales rentas sea beneficiario efectivo y residente en el otro Estado contratante (Suiza).

Es decir, la cláusula del beneficiario efectivo no está recogida en el convenio fiscal con Suiza, ni en su redacción original (1966) ni tras la conclusión de los Protocolos de 2006 y 2011, a diferencia de lo que acontece con respecto a los pagos de dividendos e intereses.

El TS critica con dureza que tanto la Administración tributaria como la AN rechacen la aplicación del convenio fiscal España-EE.UU. argumentando falta de prueba de percepción de la renta por parte de la matriz americana del referido grupo multinacional, que ostentaba la titularidad del intangible licenciado a la entidad suiza.

El TS, por tanto, termina enfocando correctamente el caso desde una perspectiva de legalidad tributaria, en particular a partir de un análisis de “legalidad convencional”.

A este respecto, esta sentencia completa la “jurisprudencia Stryker” con elementos que refuerzan su fundamentación. Así, por un lado, el TS reconoce el papel que desempeña la “interpretación dinámica” para evitar la petrificación de los convenios fiscales y permitir la adaptación de los mismos (más bien de los Modelos de Convenio) a las nuevas realidades jurídicas, sociales o tecnológicas que no se pudieron prever en el momento de su concertación.

En este sentido, la sentencia en el caso Colgate Palmolive es menos excluyente de la utilización del *soft-law* OCDE que el precedente Stryker (aunque, a nuestro

juicio, esta sentencia no repudia el uso del *soft-law* como material de ayuda a la interpretación).

El Alto Tribunal, por otro lado, enfatiza en el caso Colgate Palmolive, si acaso con más fuerza y claridad que en la sentencia Stryker, que “la infracción cometida por la Sala de instancia no sólo es apreciable en el hecho de aplicar la pauta interpretativa suministrada por un comentario a los MC OCDE por sí sola -lo que no es admisible sin el sustento de una justificación directa en las propias fuentes del ordenamiento jurídico, incluidos los tratados y convenios-, sino, principalmente, porque el efecto producido por tal invocación ha sido el dejar sin efecto el precepto convencional de cánones del artículo 12 del convenio hispano-helvético, en lo referido a la aplicación improcedente del denominado principio de beneficiario efectivo incorporado al propio Convenio para otros preceptos -y clases de ingresos- en el artículo 10 -en relación con los dividendos-; y en el artículo 11 -para los intereses- pero no, precisamente para el artículo 12, referido a los cánones, para los que de forma explícita - y cabe entender necesariamente que deliberada- se omite toda referencia al beneficiario efectivo” (F.J.2º).

Es decir, el TS rechaza de nuevo la fundamentación de una regularización tributaria tomando como base jurídica materiales de *soft-law*, poniendo de relieve que la aplicación e interpretación del CDI debe realizarse a partir de lo dispuesto en el mismo (legalidad convencional), sin que el recurso a la interpretación dinámica (e incluso, a nuestro juicio, a la estática) pueda superar lo establecido en el Convenio que debe ser objeto de interpretación bilateral al tratarse de un tratado internacional.

Por tanto, no cabe fundamentar una liquidación tributaria tomando como base jurídica principal el “espíritu de los comentarios de la OCDE”, ya que éstos no sólo no son fuente del Derecho, sino que su valor interpretativo puede ser distinto en cada caso.

Criterio interpretativo fijado

El TS decide por tanto fijar los siguientes criterios interpretativos:

- ▶ En ningún caso una interpretación dinámica (basada en los Comentarios del MC OCDE) sobre la

aplicabilidad del principio de beneficiario efectivo podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior;

- ▶ en ningún caso tal interpretación dinámica podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los estados signatarios en sus convenios, a los efectos de los artículos 94 y 96 CE, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con el resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento; y
- ▶ en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales contravenir la interpretación propia de los convenios, sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el artículo 23 (procedimiento amistoso, MAP), en relación con sus concordantes, del propio convenio;
- ▶ aun en el caso de que se considere que el beneficiario efectivo reside en un país tercero a los signatarios del convenio, la forma de aplicar tal cláusula no puede ser, nunca, la que ha efectuado la Administración, con el beneplácito sorprendente del Tribunal de instancia, esto es, prescindir del CDI hispano-suizo -y, eventualmente, de otro aplicable por razón de la residencia de ese pretendido beneficiario efectivo que la sentencia no identifica con la exactitud debida-, para aplicar la ley interna referida a las retenciones sobre los cánones, que parece, según el TS, perseguir un enriquecimiento insólito, injustificado y anómalo.

Al fijar jurisprudencia, su observancia es obligatoria para los distintos aplicadores del Derecho.

Implicaciones de la doctrina fijada por el TS

La doctrina del TS en los casos Stryker y Colgate Palmolive posee implicaciones de gran alcance que van más allá del caso concreto (rechazo de la posición del “carácter implícito” de la cláusula del beneficiario

efectivo), afectando de forma importante a la dinámica aplicativa/interpretativa de los convenios fiscales y al papel y juego jurídico del *soft-law* OCDE en el sistema de fiscalidad internacional, en línea con lo que acontece en otros países. Ni que decir tiene que esta doctrina podría desplegar ciertos efectos de cara a la interpretación de las exenciones del IRNR.

No obstante, no puede dejar de señalarse que la importante jurisprudencia del TS (casos Stryker y Colgate Palmolive) -que, en gran medida, se construye desde un ángulo o perspectiva de legalidad tributaria que termina “simplificando” la cuestión *sub iudice*- en modo alguno pone punto final a las grandes (y complejas) cuestiones de fiscalidad internacional que laten en estos casos y que tanta inseguridad jurídica generan a los efectos de determinar el tratamiento fiscal de operaciones y estructuras transfronterizas, a saber: el propio concepto de beneficiario efectivo (en los distintos contextos jurídicos en los que puede operar)^{iv} y la prueba de tal condición, los límites y juego de la utilización del *soft-law* OCDE a los efectos de la interpretación de los CDI, y la aplicación de normativa doméstica que implementa estándares fiscales internacionales o europeos, y las medidas (y medios) que pueden utilizarse para prevenir el abuso de convenios fiscales^v.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Íñigo Alonso Salcedo

Inigo.AlonsoSalcedo@es.ey.com

Tatiana de Cubas Buenaventura

TatianaDe.CubasBuenaventura@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

ⁱ Tal regularización devino firme tras la SAN de 22 de febrero de 2018, Rec.569/2014, que confirmó tal regularización administrativa.

ⁱⁱ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR).

ⁱⁱⁱ Rec.5448/2018. Puede consultarse alerta global de EY “*Spanish Supreme Court rules on limits to dynamic interpretation of tax treaties*” de 17 de junio de 2020 y el comentario sobre tal sentencia: Calderón, JM, “La interpretación de los CDI en los tiempos de la COVID-19”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº449-450, agosto-septiembre 2020, pp.51-76.

^{iv} Existen distintas concepciones de la noción y cláusula del beneficiario efectivo; no sólo puede defenderse un concepto autónomo de beneficiario efectivo en los distintos contextos regulatorios en los que se emplea (convenios fiscales, legislación doméstica y el Derecho de la UE), sino que incluso en el ámbito del MC OCDE tal noción y cláusula ha ido evolucionando a lo largo de la historia del MC OCDE.

^v La práctica doméstica e internacional revela muy diferentes enfoques sobre las medidas y medios que pueden utilizarse para prevenir el abuso de los convenios fiscales.

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey/)