

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051398

DGT: 17-06-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1582/2014

SUMARIO:

IRNR. Rentas exentas. Rentas exentas en España. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE. La cláusula antiabuso contenida en el art. 14.1 h) RDLeg. 5/2014 (TR Ley IRNR) exige que cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, deben cumplirse -alternativamente- alguna de las tres condiciones que prevee, entre las que está la de haberse constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la exención. Pues bien, en este punto se considera de gran relevancia el hecho de que la matriz existiera ya con anterioridad a la adquisición del grupo por la *holding* residente fuera de la UE -el grupo al que pertenece la filial española fue constituido hace 80 años y hasta el año 2008 aglutinaba, junto con la rama de negocio de la filial española, la otra rama de negocio del grupo que a día de hoy se gestiona por separado-. A ello debe añadirse el hecho de que la adquisición del grupo por parte de la *holding* estadounidense haya tenido lugar con posterioridad al inicio de la operativa empresarial del grupo en la Unión Europea, factor decisorio para entender que la entidad receptora de los dividendos no fue constituida en uno de los Estados miembros para disfrutar de la exención en la distribución de los mismos. En conclusión, en tanto que el supuesto de hecho encuentra acomodo en una de las tres condiciones exigidas por el último párrafo del art. 14.1 h), no procede aplicar la cláusula antiabuso contenida en dicho párrafo, y sí la exención recogida en el mencionado artículo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13.1.f) 1.º, 14.1 h) y 31.

Convenio con de 16 de junio de 1976 (Convenio con Suecia), art. 10.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad limitada española (E) cuyo capital pertenece íntegramente a la sociedad no residente (Suecia) S1. El grupo tiene sus orígenes en la sociedad sueca S2, constituida en 1934 y cotizada en la bolsa de Estocolmo desde 1991. En el 2006 S2 distribuye a sus socios el negocio, con el fin de separar e individualizar las dos ramas del mismo, siendo una de las ramas la constituida por la consultante y su matriz sueca S1. Debe destacarse que en el año 2011, S1 fue adquirida por un grupo estadounidense, cuya matriz cotiza en la bolsa de Nueva York. S1, si bien inicialmente cotizó en bolsa, no cotiza actualmente, cotizando sólo la citada sociedad americana por lo que respecta a la rama del negocio de la consultante.

La consultante tiene intención de distribuir dividendos a su matriz sueca.

Cuestión planteada:

Si la distribución de dividendos se encuentra exenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en virtud del artículo 14.1 h) del TRLIRNR.

Contestación:

Se pregunta sobre la procedencia de la exención recogida en el artículo 14.1 h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, a la distribución de beneficios que la consultante E piensa realizar a su matriz sueca S1.

Antes de entrar en el objeto de la consulta, debe aclararse que la no procedencia de la aplicación de la exención conllevaría que la citada distribución de beneficios quedara en España sujeta y no exenta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en virtud del artículo 13.1.f).1º del TRLIRNR, el cual considera rentas obtenidas en territorio español:

"f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”

No obstante, la imposición en España se vería limitada al 10% del importe bruto de los dividendos, por razón del artículo 10.2 a) del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976 (“Boletín Oficial del Estado” de 22 de enero de 1977):

“2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder:

a) Del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posee directamente al menos el 50 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, siempre que esta posesión consista en acciones que se han adquirido por lo menos con un año de antelación a la fecha en que los dividendos se devenguen y abonen;”

La aplicación en España de este límite impositivo se entiende siempre que S1 demostrara fehacientemente que S1 posee al menos el 50% del capital de la consultante (en el escrito de consulta se indica que posee el 100%) y que S1 aportara el correspondiente certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes en su país.

Entrando en el análisis de la exención recogida en el artículo 14.1 h) del TRLIRNR, el tenor literal del artículo establece que estarán exentas las siguientes rentas:

“h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

También tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que habiendo tenido el mencionado porcentaje de participación pero, sin haberse transmitido la participación, este porcentaje tenido se haya reducido hasta un mínimo del 3 por ciento como consecuencia de que la sociedad filial haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores. Esta consideración se mantendrá dentro del plazo de tres años desde la realización de la operación en tanto que en el ejercicio correspondiente a la distribución de los dividendos no se transmita totalmente la participación o ésta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del 3 por ciento.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al

menos, el 5 por ciento, o el 3 por ciento en el caso de una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h).”

Según lo descrito en el escrito de consulta, se cumplen los requisitos exigidos en el mencionado artículo, a saber, la consultante es una sociedad residente en territorio español, filial en al menos un 5% (en concreto, al 100%) de una matriz residente en otro Estado de la Unión Europea (Suecia), la distribución de beneficios no deriva de la liquidación de la consultante, ambas sociedades se encuentran sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea (“Impuesto sobre Sociedades en España” y “Statlig Inkomstskatt” en Suecia) y ambas revisten alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 –hoy Directiva 2011/96/CEE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011- (“sociedad de responsabilidad limitada” en el caso de la consultante y “aktiebolag” en el caso de la matriz sueca).

No obstante, el hecho de que en el año 2011 un grupo estadounidense adquiriera la propiedad del grupo al que pertenece la consultante, exige analizar adicionalmente el encaje del supuesto de hecho de la consulta en el último párrafo del artículo transcrito, que en efecto, se configura como una cláusula antiabuso de la exención en cuestión, introducida en el ordenamiento español con motivo de la trasposición de la Directiva mencionada en el párrafo anterior, y al amparo del artículo 1.2 de dicha Directiva que habilita a los Estados miembros a aplicar sus propias normas antiabuso de cara a evitar el fraude o abuso de los beneficios consagrados en la Directiva.

En particular, la referida cláusula antiabuso exige que cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea (en este caso, Estados Unidos), deben cumplirse –alternativamente- alguna de las tres condiciones previstas.

Entre estas tres condiciones está que S1 pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h) del artículo 14.1 TRLIRNR: en este punto se considera de gran relevancia el hecho de que S1 existiera ya con anterioridad a la adquisición del grupo por la holding estadounidense en el año 2011. Como se expresa en el escrito de consulta, el grupo de la consultante hunde sus raíces en una sociedad sueca de elevada antigüedad en su sector empresarial, constituida hace 80 años, y que hasta el año 2008 aglutinaba, junto con la rama de negocio de la consultante, la otra rama de negocio del grupo que a día de hoy se gestiona por separado.

Debe añadirse que el hecho de que la adquisición del grupo por parte de la holding estadounidense haya tenido lugar con posterioridad al inicio de la operativa empresarial del grupo en la Unión Europea, ya fue considerado por este Centro Directivo (CV-03698-2013) como factor decisorio para entender que la entidad receptora de los dividendos no fue constituida en uno de los Estados miembros para disfrutar de la exención en la distribución de los mismos.

Por consiguiente, no parece que S1 haya sido constituida para disfrutar indebidamente del régimen fiscal analizado en la presente contestación, sino que, por el contrario, existieron motivos económicos válidos para ello.

En tanto que el supuesto de hecho de la consulta encuentra acomodo en una de las tres condiciones exigidas por el último párrafo del artículo 14.1 h) del TRLIRNR, no procede aplicar la cláusula antiabuso contenida en dicho párrafo, y sí la exención recogida en el mencionado artículo.

Por último, se recuerda que la consultante no vendrá obligada a retener con ocasión de la distribución de dividendos a su matriz sueca, al disponer el artículo 31.4 TRLIRNR:

“4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.”

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.