

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051761

DGT: 01-07-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1671/2014

SUMARIO:

Dentro de la política de inversión de un grupo norteamericano que ha decidido implementar sus inversiones en cada uno de los países europeos a través de distintas entidades *holding* -GmbH- localizadas en Alemania, que serán las titulares de las participaciones que puedan existir en cada Estado, se procede a la adquisición de una sociedad con residencia fiscal en España (sociedad A) por una de esas GmbH -sociedad en comandita- alemana.

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 -en este caso los accionistas norteamericanos-, 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. En concreto, la norma exige que sea la matriz de la sociedad española, en este caso la GmbH alemana que la adquirió, que es la sociedad que recibe los dividendos, la que cumpla la condición de no haberse constituido para disfrutar indebidamente del régimen de exención. Y, sí parece que la citada sociedad podría tener razones económicas operativas para existir, siempre que el grupo incremente efectivamente sus inversiones en España en un futuro cercano a través de la GmbH, actuando esta última como sociedad matriz de todas las entidades que constituyan o se adquieran en territorio español. En ese caso, la compra del 50 por ciento de las participaciones sociales de la sociedad A por parte de la GmbH se produciría en el contexto de dicho proceso, y supondría la entrada del grupo en el mercado español: si la GmbH va a ser el instrumento a través de cual se aglutinarán las inversiones presentes y futuras del grupo en España, contando para ello con los medios adecuados para llevar a cabo su actividad, se estaría dando cumplimiento a la necesidad del grupo de aislar los riesgos relacionados con las diferentes inversiones, en este caso, realizadas en España respecto del negocio global de grupo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13 y 14.1 h).

Descripción sucinta de los hechos:

I. La consultante es una sociedad limitada con residencia fiscal en España, y que es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades español bajo el régimen general.

II. La consultante fue recientemente constituida por una sociedad española (la "Sociedad Vendedora"), que la capitalizó mediante la aportación de activos no inmobiliarios, consistentes fundamentalmente en determinados contratos. La Sociedad Vendedora ostenta, en el momento presente, el 100% de las participaciones sociales de la Consultante.

III. En el presente, la Sociedad Vendedora tiene previsto transmitir el 50% de las participaciones de la Consultante a una GmbH alemana, es decir, a una sociedad con residencia fiscal en Alemania y responsabilidad limitada ("la Sociedad Compradora").

IV. La Sociedad Compradora pertenece a un Grupo multinacional ("el Grupo") cuyos accionistas últimos residen fiscalmente en los EE.UU. La Sociedad Compradora fue adquirida por el Grupo con el propósito de realizar la compra de la Consultante a través de la misma, y contará con los medios adecuados para llevar a cabo su actividad.

V. La Sociedad Compradora tiene como socio único a una entidad con residencia fiscal en Alemania (la "Sociedad A"), cuya forma jurídica es la de una GmbH & Co.KG, sociedad en comandita, que se caracteriza por tener como socio colectivo a una sociedad con responsabilidad limitada. En este caso, el socio colectivo de la Sociedad A es una entidad alemana con la forma jurídica de GmbH. La actividad principal de la Sociedad A

consiste en llevar a cabo la gestión y la administración de las participaciones en las filiales europeas del Grupo, para lo que cuenta con la adecuada organización de medios materiales y humanos.

La Sociedad A se encuentra íntegramente participada por una entidad estadounidense con la forma jurídica de LLC, es decir, por una sociedad con residencia fiscal en Estados Unidos y responsabilidad limitada. En concreto, la LLC estadounidense (i) constituye el socio comanditario de la Sociedad A, el cual ostenta el 100% del capital de ésta, y (ii) es a su vez el socio único de la GmbH alemana que representa el socio colectivo, el cual participa en el capital de la Sociedad A en un porcentaje del 0%.

VI. La Sociedad A es socio único de una tercera sociedad perteneciente al Grupo, también con residencia fiscal en Alemania (la "Sociedad B"), cuya forma jurídica es la de una sociedad de responsabilidad limitada o GmbH. La Sociedad B es una sociedad operativa que lleva a cabo en Alemania actividades relacionadas con el negocio del Grupo.

VII. La Sociedad A, la Sociedad B y la Sociedad Compradora cumplen con los requisitos exigidos por la ley alemana para formar parte del mismo Grupo Fiscal, y tributan en Alemania bajo el régimen especial de consolidación fiscal desde el 1 de enero de 2014, siendo consideradas como un único sujeto pasivo a efectos fiscales.

VIII. En la actualidad, el Grupo se encuentra en un proceso de expansión internacional, dentro del cual pretende fortalecer su presencia en Europa. Por motivos de negocio, principalmente, por la necesidad de aislar los riesgos relacionados con las diferentes inversiones y países, el Grupo ha decidido implementar sus inversiones en cada uno de los países europeos a través de distintas entidades holding (GmbH) localizadas en Alemania, que serán las titulares de las participaciones que puedan existir en cada jurisdicción. Por lo que respecta a la inversión del Grupo en España, se ha replicado la estructura utilizada en los demás países europeos. Se ha comenzado por la inversión en la Consultante, y por este motivo se concluyó a favor de realizar la compra de ésta a través de la Sociedad Compradora, que aglutinará las inversiones presentes y futuras del Grupo en España, y contará con los medios adecuados para llevar a cabo su actividad.

El Grupo prevé incrementar sus inversiones en España en un futuro cercano a través de la Sociedad Compradora, actuando esta última como sociedad matriz de todas las entidades que constituyan o se adquieran en territorio español. Por otro lado, la implementación de las inversiones del Grupo "por país", tiene un motivo exclusivamente comercial y, por lo tanto, distinto del motivo fiscal. De esta manera, el Grupo consigue una gestión localizada de su actividad económica permitiendo diseñar una política empresarial, una gestión comercial y una toma de decisiones diferenciadas por territorio. En este sentido, la compra del 50% de las participaciones sociales de la Consultante por parte de la Sociedad Compradora se produciría en el contexto de dicho proceso, y pondría la entrada del Grupo en el mercado español.

Contestación:

Se trata de la distribución de dividendos de la sociedad consultante, residente en España, a su sociedad matriz ("Sociedad Compradora"), residente en Alemania. Independientemente de la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición, se pregunta sobre la tributación de acuerdo con la normativa interna española.

El artículo 13.1.f).1º 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, considera rentas obtenidas en territorio español, entre otras, las siguientes:

"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."

En principio se trata entonces de una renta sujeta en España.

El artículo 14.1.h) del TRLIRNR recoge entre las rentas exentas las siguientes:

"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 interrumpida 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).

Lo dispuesto en esta letra h) se aplicará igualmente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados integrantes, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades filiales hayan suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

2.º Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los 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.

3.º Las sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo revistan alguna forma equivalente a las 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.

4.º Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h).”

En primer lugar, a efectos de la aplicación de la exención, la matriz directa que es la “Sociedad Compradora” es una sociedad residente en Alemania, que cumple los requisitos del artículo 14.1.h) de estar sujeta a tributación en Alemania y revestir alguna de las formas recogidas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE allí citada, ya que se trata de una sociedad con responsabilidad limitada, cuya forma jurídica es la de una GmbH. Por otra parte, esta sociedad alemana pasaría, tras la transmisión realizada por la Sociedad Vendedora española, a poseer el 50% de las participaciones de la consultante.

El propio artículo 14.1.h) del TRLIRNR define su ámbito de aplicación, estableciendo que una sociedad se considera matriz de otra sociedad, que se denominará filial, cuando:

- a) Posea en el capital de la filial una participación, directa o indirecta, de al menos el cinco por ciento; y
- b) La participación en el capital de la filial se mantenga de forma ininterrumpida durante un año. Para la aplicación de la exención se exige que esta circunstancia se cumpla el día en que sea exigible el dividendo que se distribuya o, en su defecto, que la participación se mantenga a posteriori durante el tiempo necesario hasta completar un año.

Según el escrito de la consulta, en el caso que nos ocupa, la Sociedad Compradora reuniría las características arriba descritas para ser considerada como entidad matriz de la Consultante, pues tendría en el capital de esta última una participación del 50%, y mantendría dicha participación, de manera ininterrumpida, durante un año (con anterioridad a la distribución del dividendo o posteriormente).

Por lo tanto, para la aplicación de la exención sería necesario analizar el requisito que exige que la mayoría de los derechos de voto de la matriz denominada la “Sociedad Compradora”, se posea directa o indirectamente por personas que residan en la Unión Europea o si no es así:

- que la matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la filial, o
- que la matriz tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, o
- que la matriz pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto.

Teniendo en cuenta que, según la información contenida en el escrito de la consulta, la totalidad del capital de la Sociedad Compradora pertenece, de manera indirecta, a la LLC estadounidense que resulta ser el socio comanditario de la “Sociedad A”, y al ser dicha LLC no residente en la Unión Europea, se debe analizar si se da alguna de las tres condiciones citadas en la sociedad matriz, en este caso la “Sociedad Compradora”, que permitiera la aplicación de la exención.

Basta con que se cumpla una de las tres circunstancias arriba descritas en la sociedad matriz perceptora de los dividendos, para que se conceda la exención referida.

En el escrito de la consulta se especifica que la Sociedad Compradora puede probar que ha sido constituida por motivos económicos válidos. Concretamente, la instrumentalización de la compra de la Consultante a través de una entidad alemana con este único propósito, esto es, la Sociedad Compradora, responde a motivos de negocio, pues el Grupo desea estructurar su presencia en Europa de modo que la inversión en cada país se encuentre diferenciada. De esta manera, se aísla el posible riesgo vinculado a cada país, se consigue un control más preciso de las distintas áreas geográficas, y se facilita la gestión del desarrollo territorial del negocio.

Por este motivo (de negocio) el Grupo ha decidido implementar sus inversiones en cada uno de los países europeos a través de distintas entidades holding (GmbH) localizadas en Alemania, que serán las titulares de las participaciones que puedan existir en cada jurisdicción. Es decir, se crea una GmbH para cada jurisdicción, repitiéndose este esquema en cada país europeo, salvo en el caso de Alemania, en el que, lógicamente, la GmbH creada (la Sociedad B) es la propia compañía operativa. Por lo que respecta a la inversión del Grupo en España, se ha replicado la estructura utilizada en los demás países europeos. Se ha comenzado por la inversión en la Consultante, si bien se prevé que las inversiones y las actividades en nuestro país aumenten en el futuro.

Además, en dicho escrito se añade que la canalización de la inversión del Grupo en Europa a través de una GmbH & Co.KG, sociedad en comandita alemana, responde a motivos de negocio, de gestión de riesgos, legales y regulatorios, y no a motivos fiscales.

La norma exige que sea la matriz de la sociedad española, en este caso la “Sociedad Compradora”, que es la sociedad que recibe los dividendos, la que cumpla la condición de no haberse constituido para disfrutar indebidamente del régimen de exención.

En este sentido, sí parece que la Sociedad Compradora podría tener razones económicas operativas para existir, siempre que, tal como se describe en el escrito de consulta, el Grupo incremente efectivamente sus inversiones en España en un futuro cercano a través de la Sociedad Compradora, actuando esta última como

sociedad matriz de todas las entidades que constituyan o se adquieran en territorio español. En ese caso, la compra del 50 por ciento de las participaciones sociales de la Consultante por parte de la Sociedad Compradora se produciría en el contexto de dicho proceso, y supondría la entrada del Grupo en el mercado español.

Si la Sociedad Compradora alemana va a ser el instrumento, tal como se describe en el escrito de la consulta, a través de cual se aglutinarán las inversiones presentes y futuras del Grupo en España, contando para ello con los medios adecuados para llevar a cabo su actividad, se estaría así dando cumplimiento a la necesidad del Grupo de aislar los riesgos relacionados con las diferentes inversiones, en este caso, realizadas en España respecto del negocio global de Grupo.

Por tanto, se cumplen las premisas descritas en los dos párrafos anteriores, podríamos concluir que la matriz se ha constituido por motivos económicos válidos, y no para disfrutar indebidamente del régimen de exención previsto, y sería, por tanto, de aplicación la exención por dividendos prevista en el artículo 14.1.h) del TRLIRN.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el escrito de la consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.