

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC063692

DGT: 13-01-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0054/2017

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas exentas. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE.** Los dividendos derivados de las modificaciones en la estructura societaria del grupo en Europa del que forma parte una sociedad residente en España que supusieran que pasara a estar participada directamente por una sociedad residente en el Reino Unido -participada a su vez por un grupo empresarial japonés que constituye la cabecera del grupo multinacional-, en lugar de estar participada indirectamente por la misma a través de una sociedad residente en los Países Bajos, pueden acogerse a la exención si como parece no están motivadas por razones fiscales, al no proporcionar beneficios fiscales adicionales a los que hubiesen derivado de situar la cabecera en otro de los países en los que opera el grupo o los que hubiesen derivado de mantener la matriz de la sociedad española en los Países Bajos. **Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Convenio con Reino Unido.** Asimismo, y por esas mismas razones, podrían disfrutar de la exención recogida en el art. 10.2.b).i) del Convenio

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 14.1.h).

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), arts. 10 y 23.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una sociedad residente en España que forma parte de un grupo multinacional.

UE Ltd es una entidad residente en Reino Unido que tiene el papel de matriz europea del grupo multinacional, participando en las filiales europeas directamente o a través de una entidad holandesa.

Desde UE Ltd se ejercen funciones de la operativa del grupo, incluyendo funciones estratégicas, de marketing, comerciales y financieras.

Hasta 31 de marzo de 2016, la participación de UE Ltd en la sociedad consultante se estructuraba a través de una entidad inglesa, que prestaba servicios financieros, y otra entidad operativa holandesa dedicada a la fabricación, venta y distribución, pero que además actuaba como holding de otras entidades. A partir del 31 de marzo de 2016, la entidad holandesa ha pasado a estar directa y totalmente participada por la sociedad inglesa UE Ltd, al igual que varias de sus antiguas filiales, aunque la entidad holandesa continúa participando en la consultante.

La complejidad de esta estructura procede de la composición del grupo tal y como fue adquirido por un grupo japonés en 2012, momento a partir del cual se han llevado a cabo una serie de simplificaciones de la estructura, con una única entidad operativa en cada país, directamente participada por la entidad inglesa UE Ltd.

El grupo se plantea completar esta simplificación de la estructura societaria mediante la transmisión de la participación que ostenta la entidad holandesa en la sociedad española a la entidad inglesa, de forma que la sociedad española consultante pase a estar participada íntegra y directamente por la sociedad inglesa UE Ltd.

**Cuestión planteada:**

Si se llevara a cabo la reestructuración societaria planteada, se pregunta acerca de la posibilidad de aplicar a los dividendos distribuidos por la filial española a la sociedad matriz inglesa la exención prevista en el artículo 14.1.h del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como, si también resultaría

aplicable la exención contemplada en el artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

### Contestación:

Se plantea por la consultante la posible aplicación de la exención sobre dividendos prevista en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR), aprobado por el Real decreto legislativo 5/2004 de 5 de marzo, y lo dispuesto en el artículo 10 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (en adelante, el Convenio), teniendo en consideración la modificación de la estructura empresarial del grupo que se pretende llevar a cabo.

Si se llevaran a término las modificaciones de la estructura societaria del grupo en Europa, la sociedad consultante, residente en España, pasaría a estar participada directamente por una sociedad residente en el Reino Unido, en lugar de estar participada indirectamente por dicha sociedad inglesa, a través de una sociedad residente en los Países Bajos, debiéndose tener en consideración adicionalmente que la sociedad residente en el Reino Unido está participada por un grupo empresarial japonés que constituye la cabecera del grupo multinacional.

Atendiendo a la información contenida en el escrito de consulta, esta modificación de la estructura empresarial del grupo en el ámbito europeo obedece a los siguientes motivos económicos y razones empresariales:

1.- Un grupo empresarial japonés entró en el accionariado del grupo europeo en 2012, heredando la actual estructura societaria, que llegó a estar constituido por 54 entidades, si bien ha ido reduciéndose hasta contar en la actualidad con 18 entidades (con presencia en Reino Unido, Alemania, España, Países Bajos y Suiza), tras una extensa racionalización y simplificación de la estructura.

2.- Se desea llevar a cabo una simplificación de la estructura societaria existente en Europa, con el fin de que exista una única entidad operativa en cada país, directamente participada por la entidad inglesa que operará como holding del grupo en Europa.

3.- Se decide establecer en el Reino Unido la cabecera del grupo europeo, tras considerar otras opciones de países en los que existe presencia societaria, como Suiza o Países Bajos, debido a la accesibilidad a asesoramiento financiero y legal, mayor facilidad para acceder a mercados financieros y a otras organizaciones mercantiles japonesas, entre otros motivos.

4.- Paulatinamente la sociedad inglesa ha ido asumiendo más funciones y se ha contratado más personal, en detrimento de las funciones ejercidas anteriormente desde Suiza y Países Bajos.

5.- Las funciones llevadas a cabo por la sociedad inglesa consisten, entre otras, en la aprobación de las cuentas anuales consolidadas, aprobación de informes financieros anuales, identificación de mercados estratégicos, análisis del estado de los planes estratégicos del grupo, decisiones estratégicas de expansión, revisiones periódicas de resultados empresariales y la revisión y aprobación de los presupuestos de las filiales europeas. La sede central se encuentra en Londres, donde cuenta con 13 empleados que forman los equipos de gestión y administración del grupo y centralizan las funciones corporativas, relacionadas con servicios estratégicos al desarrollo, marketing y comunicación, servicios financieros y reclutamiento de equipos directivos para los distintos países y asistencia en el diseño de plantillas y sistemas de retribución.

En relación con la primera de las cuestiones planteadas, acerca de la posibilidad de aplicar la exención a los beneficios distribuidos por una filial española a una matriz inglesa, el artículo 14.1.h) del TRLIRNR 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 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, 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 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.

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, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. 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.

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

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 Hacienda y Administraciones Públicas 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 bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, 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 o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

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 Que los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades matrices tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

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 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, 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 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

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

En atención a lo establecido en la mencionada disposición y asumiendo que se cumplen los requisitos establecidos en dicho precepto respecto a 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, que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial y que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, tan solo restaría analizar si la constitución y operativa de la sociedad matriz inglesa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas, en la medida en que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad inglesa se poseen, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residen en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo, sino en Japón.

En virtud de los argumentos ofrecidos en el escrito de consulta para justificar los motivos económicos y razones empresariales que justifican la reestructuración societaria que se desea llevar a cabo en el grupo europeo y, teniendo en consideración que dicha reorganización de la estructura societaria no parece encontrarse motivada por razones fiscales, al no proporcionar la misma beneficios fiscales adicionales a los que hubiesen derivado de situar dicha cabecera del grupo europeo en otro de los países en los que opera o los que hubiesen derivado de mantener la matriz de la sociedad española en los Países Bajos, es posible confirmar que la sociedad consultante podría disfrutar de la exención prevista en el artículo 14.1.h) del TRLIRNR al concurrir los motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas exigidas por dicho precepto debido a que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad inglesa se poseen, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residen en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo.

En relación con la segunda cuestión planteada, acerca de la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 10.2.b del Convenio a los dividendos distribuidos por la filial española a la matriz inglesa, dicho precepto establece:

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos:

a) pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

(i) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos, excepto por lo dispuesto en el subapartado a) (ii);

(ii) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos, cuando estos se paguen con cargo a rentas (comprendidas las ganancias) derivadas directa o indirectamente de bienes inmuebles en el sentido del artículo 6 mediante un instrumento de inversión que distribuya la mayor parte de sus rentas anualmente, y cuyas rentas procedentes de dichos bienes inmuebles estén exentas de imposición;

b) no obstante lo dispuesto en el subapartado a), estarán exentos de imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos cuando su beneficiario efectivo sea:

(i) una sociedad residente del otro Estado contratante que controle, directa o indirectamente, al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos (en los casos distintos del mencionado en el subapartado a) (ii) en el que el pagador de los dividendos es un instrumento de inversión); o

(ii) un plan de pensiones residente del otro Estado contratante.”

Atendiendo a lo establecido en el artículo mencionado, en la medida en que la sociedad matriz, residente en el Reino Unido controle, directa o indirectamente, al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad filial residente en España y no concurra el caso previsto en el subapartado a) (ii) de dicho artículo, será de aplicación la exención establecida en el Convenio.

No obstante lo anterior, es necesario tener en consideración lo establecido en el artículo 23.2 del Convenio, que indica lo siguiente:

“2. No se aplicará ninguna deducción ni reducción en virtud del presente Convenio cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación, cesión o enajenación de una acción, crédito, activo u otros derechos respecto de los que se generen las rentas o ganancias, sea el de conseguir los beneficios previstos en este Convenio mediante dicha creación, cesión o enajenación.”

Así, resultaría necesario comprobar que la estructura societaria planteada por el consultante no tiene como fin primordial o uno de los fines primordiales el conseguir los beneficios previstos en el Convenio.

Atendiendo a lo ya indicado anteriormente, con respecto a la concurrencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas en el planteamiento de la reorganización de la estructura del grupo en Europa en relación con la aplicación del artículo 14.1.h del TRLIRNR, que tiene como consecuencia que la sociedad filial española pase a estar participada directamente por la sociedad inglesa, a la misma conclusión cabe llegar cuando se trata de la aplicación de la exención prevista en el artículo 10 del Convenio y por lo tanto no resultaría aplicable el artículo 23.2 del Convenio, en la medida en que estas operaciones no se encuentran motivadas por razones fiscales, pues no representan beneficios fiscales adicionales a los existentes o a los que se hubieran obtenido de establecer o mantener la matriz europea en cualquier otro Estado miembro.

En virtud de lo anterior, resultaría posible aplicar la exención prevista en el artículo 10 del Convenio a los dividendos distribuidos por la sociedad filial española a la sociedad matriz inglesa.

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.