

Spanish Tax Alert

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la no discriminación fiscal de los dividendos intragrupo

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

1. Tema objeto de controversia

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aborda, en su Sentencia de 2 de septiembre del 2015 (as. C-386/14), la tributación diferenciada a la que, según el derecho francés, están sometidos los dividendos percibidos por las matrices, dependiendo del lugar de residencia de las filiales en las que aquéllas participan y cuyos beneficios son distribuidos.

A tenor de la normativa francesa, los dividendos que percibe la matriz residente en Francia provenientes de una filial, sea ésta residente o no, se deducirán del beneficio neto de la matriz. Ahora bien, la previsión anterior cuenta con una excepción representada por la parte proporcional de los gastos y cargas relativos a las participaciones cuyos dividendos están exentos del impuesto, considerando dicha partida (5 %) como no deducible del beneficio de la sociedad matriz.

No obstante, esta obligación de integración en el beneficio de la matriz de la parte proporcional de dichos gastos y cargas se neutraliza respecto de las matrices que formen parte de un grupo de consolidación fiscal (art. 223 A del Code Général des Impôts —CGI—) respecto de los dividendos distribuidos por sus filiales.

Pues bien, toda vez que de acuerdo con la normativa francesa, únicamente las sociedades

residentes pueden formar parte de un grupo de consolidación fiscal, la distribución de dividendos por parte de las filiales a sus matrices tributará de forma diferente en función de si unas y otras pertenecen o no a un grupo de consolidación fiscal, extremo este último que sólo será posible en el caso de que las filiales residan en territorio francés. Así, existirán dos regímenes diferentes de tributación:

- En el caso de que matriz y filiales conformen un grupo, los dividendos distribuidos por estas últimas se deducen en su totalidad del beneficio neto de la matriz, quedando enteramente exentos del impuesto sobre sociedades.
- Sin embargo, en los supuestos en los que no exista tal grupo de consolidación, los dividendos percibidos de las filiales sólo quedan parcialmente exentos de dicho impuesto en la sede de la matriz, ya que ésta debe integrar en su beneficio la parte proporcional de gastos y cargas relativos a las participaciones de las que derivaron los dividendos.

Esta diferencia de trato es precisamente la invocada por la entidad demandante en el litigio principal, sociedad de un grupo con participaciones superiores al 95 % en filiales establecidas tanto en Francia como en otros Estados miembros que, tras haber abonado el impuesto sobre sociedades, solicita respecto de los

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.

ejercicios 2005 a 2008 la devolución de la parte proporcional de gastos y cargas que había integrado en su beneficio por la distribución de dividendos provenientes de filiales establecidas en otros Estados miembros. Considera así la demandante que existe una desigualdad de trato fiscal respecto de los dividendos en función de su origen, extremo que en su opinión vulnera lo dispuesto en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), por cuanto éste obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento.

2. Argumentos y fallo del tribunal

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea afronta el análisis de la cuestión analizando si la aludida diferencia de trato puede ser compatible con la libertad de establecimiento, lo cual exige reparar, en primer lugar, en si tal discriminación afecta o no a situaciones objetivamente comparables y, en segundo término, en si pudiera resultar justificada por una razón imperiosa de interés general.

Pues bien, en relación con la primera de esas cuestiones, el tribunal concluye que «la situación de las sociedades pertenecientes a un grupo en consolidación fiscal es comparable a la de las sociedades que no pertenecen a dicho grupo, en la medida en que, en ambos casos, por una parte, la sociedad matriz soporta gastos y cargas vinculados a su participación en su filial y, por otra parte, los beneficios generados por la filial y de los cuales surgen los dividendos distribuidos pueden, en principio, ser objeto de doble imposición económica o de una imposición en cadena».

En segundo lugar, en relación con la existencia de una razón de interés general que pudiera amparar la diferencia de trato examinada, el

tribunal estima que ésta «no puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros», ya que esa diferencia de trato «versa únicamente sobre los dividendos recibidos, percibidos por sociedades matrices residentes, de modo que afecta a la soberanía fiscal de un único Estado miembro».

Todo lo anterior lleva al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a concluir lo siguiente: «El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que lo integra se beneficia de la neutralización de la integración de una parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5 % del importe neto de los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación, mientras que dicha neutralización le es denegada, en virtud de dicha normativa, respecto a los dividendos que le son distribuidos por sus filiales situadas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación».

3. Conclusión

La decisión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no parece que plantee problemas de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea respecto de nuestro país, ya que la legislación española no establece discriminaciones fiscales de esta naturaleza a la hora de configurar el método de exención aplicable a los dividendos intersocietarios, más allá de la exclusión de la aplicación de tal mecanismo a los paraísos fiscales.