

Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades a «tipo cero» y el concepto de ‘sociedad de un Estado miembro’ en la directiva matriz-filial

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel del Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza, en el contexto de la Directiva 90/435, si las entidades receptoras de dividendos abonados por una sociedad ubicada en otro país de la Unión Europea diferente al de su residencia pueden tener la consideración de sociedades de un Estado miembro e invocar la exención de retención sobre tales rendimientos cuando conforme a su derecho interno están sujetas a un impuesto sobre sociedades a tipo cero.

1. Criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la Sentencia de 8 de marzo del 2017 (as. C-448/15), aborda un supuesto en el que dos sociedades anónimas neerlandesas, ambas con domicilio social en los Países Bajos, poseen una participación en una sociedad comanditaria por acciones belga que en dos ejercicios les abonó unas cantidades en concepto de dividendos. Sobre estos importes las entidades holandesas reclamaron la aplicación de la exención de la retención. Para ello se apoyaron especialmente en la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en la medida en que estimaban que, de acuerdo con ella, debían ser consideradas «sociedades matrices». Pues bien, al no existir resolución por parte de las autoridades belgas en los seis meses siguientes a la fecha de recepción de las referidas reclamaciones, las entidades afectadas recurrieron ante el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas, el cual atendió sus alegaciones al entender que no procedía aplicar retención alguna sobre dichos dividendos.

Disconforme con dicho criterio, el Estado belga recurrió ambas resoluciones al considerar que las receptoras de los dividendos no pueden beneficiarse de la aludida exención en este caso. Desde su punto de vista, al tratarse de instituciones de inversión colectiva de carácter fiscal (IICF) de Derecho neerlandés, sujetas en los Países Bajos al impuesto sobre sociedades a

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

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.

tipo cero —a condición de que distribuyan íntegramente sus beneficios a sus accionistas según la normativa interna aplicable—, incumplen el requisito establecido en el artículo 2c de la directiva, que exige que la entidad «esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta» y que establece, por tanto, una condición de sujeción «subjetiva y objetiva» que, en su opinión, no cumplen las sociedades sujetas al impuesto sobre sociedades a tipo cero.

Las entidades afectadas, por su parte, consideraron que el requisito de sujeción no requiere la recaudación efectiva del impuesto, por lo que dicha sujeción puede ser meramente subjetiva.

En tales circunstancias, el Tribunal de Apelación de Bruselas decidió suspender el procedimiento y plantear la cuestión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en su análisis, comenzó examinando si las entidades receptoras de los aludidos rendimientos del capital mobiliario podían considerarse *societates de un Estado miembro* en el sentido del artículo 2 de la Directiva 90/435, de manera que pueda entenderse que la distribución de dividendos a éstas esté comprendida en el ámbito de aplicación de dicha directiva.

Pues bien, como tampoco se había suscitado entre las partes del litigio principal controversia alguna sobre el hecho de que la sociedad que distribuye los dividendos y las sociedades que los perciben reunieran los requisitos establecidos en el artículo 2, letras *a* y *b*, de dicha directiva, en cuanto a la forma jurídica y el domicilio fiscal de las sociedades, la cuestión se centró en analizar el tercer requisito establecido en la letra *c* del citado precepto. Según este requisito, la sociedad de que se trate debe, además, estar sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a alguno de los impuestos enumerados en esa disposición —entre los que figura el *vennootschapsbelasting* (impuesto de sociedades neerlandés) en los Países Bajos— o a cualquier otro que sustituya a uno de ellos.

La cuestión, por tanto, pasa por determinar si se cumple dicho requisito cuando la sociedad de que se trate está sujeta a uno de esos impuestos, aunque a tipo cero cuando distribuya a los accionistas la totalidad de sus beneficios.

Pues bien, el tribunal, en su análisis, parte de la consideración de que dicho precepto formula dos criterios de calificación, uno de ellos positivo —estar sujeta al impuesto de que se trate— y otro de carácter negativo —no estar exenta de ese impuesto ni tener posibilidad de opción—. Ello lo lleva a considerar que no sólo se exige que la sociedad esté comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto de que se trate, sino que pretende excluir igualmente las situaciones en las que exista la posibilidad de que, pese a estar sujeta a ese impuesto, la sociedad no esté obligada efectivamente a abonarlo.

De ese modo, y aunque formalmente una sociedad sujeta a un impuesto a tipo cero no está exenta de él, «en la práctica» se encuentra en una situación idéntica a la que el requisito establecido en el artículo 2, letra *c*, de la Directiva 90/435 pretende excluir, a saber, una situación en la que la sociedad no está obligada a satisfacer dicho tributo.

Recuerda así el tribunal que la finalidad de la exención en este caso está concebida para situaciones en las que, si no se aplicara, los beneficios distribuidos por las filiales a las matrices quedarían sometidos a una doble imposición, situación que no se produce cuando dicho riesgo queda eliminado en virtud de la normativa interna aplicable. Adviértase que el Tribunal de Justicia de la

Unión Europea se ha pronunciado en muy pocas ocasiones sobre estos requisitos y que en una de sus sentencias, la de 1 de octubre del 2009 (as. C-247/08), había entendido que el listado de las sociedades del anexo de la directiva donde se citan las formas jurídicas de las entidades beneficiarias era un listado «exhaustivo» y que, si el tipo de sociedad concreto de que se trate no está en la lista, no se podrían aplicar los beneficios de la directiva, de donde, *a sensu contrario*, podría inferirse que la mera inclusión del tipo de sociedad en dicho listado sería suficiente para que se pudiera aplicar la tan citada directiva.

Las consideraciones anteriores le llevan a concluir ahora que, en la situación analizada, respecto de las sociedades sujetas al impuesto de sociedades a tipo cero no se cumple el requisito establecido en el aludido artículo 2c y, por tanto, no les será aplicable el concepto de 'sociedad de un Estado miembro' en el sentido de la referida directiva. Finalmente, es importante matizar que el tribunal declara únicamente que el apartado 1 del artículo 5 de la directiva no se opone a la normativa de un Estado miembro que obliga a aplicar una retención sobre los rendimientos del capital mobiliario en el supuesto enjuiciado, y no que dichas rentas deban gravarse necesariamente.

2. Una referencia a la situación española

Teniendo en cuenta el criterio expuesto, interesa reparar, aunque sólo sea brevemente, en la manera en que puede afectar a algunas sociedades establecidas en nuestro país, como es el caso de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI), teniendo en cuenta que, cumplidos los requisitos legales necesarios, éstas podrán acogerse a un régimen fiscal especial que, básicamente, se traduce en un tipo de gravamen del 0 % en el impuesto sobre sociedades. En relación con esta cuestión, la Dirección General de Tributos, en consultas como la V2138-14, de 4 de agosto, manifestó en cuanto al requisito sobre el que se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la sociedad española «estaría sujeta y no exenta al impuesto sobre sociedades, con independencia de su tributación efectiva, cumpliendo por ello dicho requisito».

La entidad objeto de la consulta era la entidad pagadora del dividendo (frente a la perceptora en la sentencia), pero lo cierto es que el requisito analizado parece que debe cumplirse tanto en el pagador como en el perceptor del dividendo.

A partir de aquí, surge la duda de si la normativa española puede obligar ya a tributar a estas entidades en los casos analizados, toda vez que lo que la sentencia declara es que la directiva no se opone a que los Estados puedan someter a tributación estos dividendos o si, por el contrario, sería necesario que se estableciera expresamente su tributación en nuestra normativa (por supuesto, si se entiende oportuno que tributen). Desde el punto de vista de la seguridad jurídica y siempre que, como hemos dicho, se considere la oportunidad de la tributación de tales dividendos, esta segunda opción parece la más adecuada.

Finalmente, entendemos que esta sentencia no afecta en absoluto a las entidades que, estando sujetas al impuesto sobre sociedades, aplican, de manera objetiva, las exenciones previstas en la normativa reguladora del tributo.