

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico Administrativo Central.

Resolución nº 00/2456/2007 de 26/10/2010

Unidad Resolutoria: Vocalía 1ª

IRNR. Dividendos satisfechos por una filial residente en España a su matriz no residente cuando la participación en el capital es inferior al 5%. Doble imposición.

El tratamiento derivado de la normativa española que se aplica a los dividendos percibidos por entidades residentes y satisfechos por una sociedad residente en España, cuando la participación es inferior al 5 %, no es discriminatorio respecto del aplicable a las misma rentas cuando se satisfacen a una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

El TEAC, tras el análisis de la Sentencia del TJUE de 3 de junio de 2010 (C-487/08), llega a esta conclusión, si bien, en la Resolución nº 00/1996/2010 de la misma fecha, se va a declarar que es contrario al derecho comunitario el trato diferente a sociedades matrices no residentes en España y residentes en la Unión Europea que alcanzan participaciones del 5% en filiales, pero no alcanzan los porcentajes superiores del artículo 14.1, de la LIRNR, con respecto al trato de las sociedades residentes en España que alcanzan ese 5%.

El presente conflicto se origina por la petición de devolución del exceso retenido sobre los dividendos, según el convenio para evitar la doble imposición entre Bélgica y España (15%), que formaliza una sociedad belga fundándose en que, por aplicación del régimen vigente en Bélgica, la sociedad no puede eliminar o reducir la doble imposición generada a consecuencia de la retención que se le aplica, lo que, comparado con el régimen que se aplica a una sociedad residente en España (deducción del 50% para atenuar la doble imposición en virtud del artículo 30.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades además de poder deducir siempre las retenciones practicadas, según lo dispuesto por el artículo 46 de la citada Ley) estimó que era discriminatorio.

En concreto, de la aplicación del artículo 25 de la LIRNR y del artículo 10 del CDI entre España y Bélgica, resulta una discriminación para las sociedades no residentes que obtienen dividendos de una entidad residente en España y a la que no le es de aplicación la Directiva Matriz-filial 90/435/CEE, al ser su

participación inferior al 5%. Tal situación de discriminación se produce, como consecuencia de que el dividendo, que ha sido objeto de retención al tipo del 18%, y finalmente al 15% por aplicación del CDI, ha sido también sometido a imposición como beneficio en la sociedad que distribuye el dividendo generándose así una doble imposición económica, y que, por la propia naturaleza de la entidad, no puede eliminar, pues la sociedad residente en Bélgica no tiene ninguna posibilidad de recuperar el impuesto pagado en España como consecuencia de tener pérdidas de forma permanente.

La resolución se ocupa principalmente de examinar si existe comparabilidad entre las dos clases de entidades –residentes y no residentes– y si, siendo las situaciones objetivamente comparables, existe un real tratamiento discriminatorio e injustificado.

Fundamentos de derecho

QUINTO: ...La comparación de ambas tributaciones y, lo que es más relevante, el análisis de las circunstancias de una y otra que podrían hacer que el eventual trato diferente que reciban las matrices residentes en otros países de la Unión Europea estuviera justificado y se mantuviera dentro de los márgenes del artículo 58 del Tratado CE, ha sido recientemente realizado por la Sentencia del TJUE, de 3 de junio de 2010, en el marco del procedimiento de infracción C-487/10 (Comisión vs Reino de España)...

SEXTO:... En el caso que analiza el TJUE, las sociedades accionistas tienen un porcentaje de participación en la filial española igual o superior al 5%. Si fueran españolas el mecanismo de eliminación de la doble imposición económica interna del artículo 30, apartado 2, de la LIS, suprimiría de forma total la tributación de la sociedad residente en España que percibe los dividendos, siempre que haya tenido durante un período ininterrumpido no inferior a un año ese porcentaje de participación, directo o indirecto.

Por el contrario, si los dividendos se distribuyen por una sociedad residente en España a una sociedad residente en otro Estado miembro únicamente estarían exentos si la sociedad beneficiaria poseía en el capital de la sociedad distribidora de los dividendos una participación directa de, al menos, el 20 % (5% para el caso de entidades residentes y 20, 15 ó 10%, según los ejercicios, para el caso de entidades no residentes).

Esta sencilla comparación lleva al TJUE a reprobar la legislación española, no por la deficiente corrección de la doble imposición económica pero sí por la diferencia de trato entre las sociedades beneficiarias con la que la aborda...

SEPTIMO: Tras esta inicial conclusión continúa el TJUE analizando si podríamos estar ante alguna de las diferencias de trato permitidas..., el TJUE descarta que en el caso que nos ocupa estemos ante situaciones que no sean objetivamente comparables, ya que, dice en el apartado 51 “a partir del momento en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no sólo a los accionistas residentes sino también a los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes...”...

La situación es, en efecto, semejante, comparable. El estado de la fuente, España en este caso, al someter a gravamen los dividendos obtenidos por accionistas residentes y no residentes, genera para ambos una

situación de, en palabras del TJUE, “riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica”, rechazando también el TJUE que la solución a esta análoga situación pueda ser divergente.

Por ello, en concreto, rechaza que el Estado que genera el riesgo de doble imposición económica, el de residencia de la filial que somete a gravamen los dividendos desde allí repartidos, solo corrija la que recae sobre sus propios accionistas, sus residentes, trasladando esa responsabilidad a los otros Estados de la Unión en los que residan los demás accionistas, incluso aunque los Convenios de evitación de la doble imposición pudiesen contemplar la posibilidad de que se establezcan mecanismos de corrección de la doble imposición económica por el reparto de dividendos en el país de residencia del accionista, esta sola previsión no libera al Estado de la fuente de dispensar el mismo trato a todos los perceptores de dividendos, salvo que efectivamente se produzca en el país de la residencia la compensación de los impuestos pagados en el de la fuente, en el del reparto de dividendos...

Este trato equivalente a sociedades accionistas residentes y no residentes, necesario para respetar la libertad de circulación de capitales según expone el TJUE, se cumple, a juicio de este TEAC, cuando los accionistas tienen un porcentaje de participación inferior al 5% (ya que la retención soportada por los accionistas no residentes es muy próxima, a la tributación definitiva que asume una sociedad española con esa participación que recibe dividendos, que será del 50% del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo general de gravamen es del 35%, porque el mecanismo de eliminación de la doble imposición económica interna, el regulado en el artículo 30.1 de la LIS ya reproducido, tan solo absorbe el otro 50 %, si bien no puede entenderse cumplido cuando el porcentaje de participación de los accionistas es superior al 5 %, como vimos, ya que ahí el accionista residente no asume ninguna tributación.

En segundo lugar, el juicio que se haga sobre el cumplimiento por el Estado español de su obligación de ofrecer un tratamiento igualitario a todos los accionistas, residentes y no residentes, que cobren dividendos repartidos por sociedades Españolas en España, es independiente, en principio, de lo que haga el país de residencia de las sociedades accionistas, dependiendo solo de la tributación producida en España, salvo que la eventual superior tributación en España de los accionistas no residentes tenga efectiva compensación en el Estado de la residencia...

Por lo expuesto, y para concluir, en el supuesto ahora enjuiciado, cuando la participación de los accionistas residentes y no residentes no alcanza el 5%, ocurre que la tributación en España ha sido equivalente, ya que la retención soportada por los accionistas no residentes es muy próxima a tributación definitiva que asume una sociedad española, incluso para ésta es un poco superior a la de aquellos, pues, la tributación final del no residente derivada de la obtención de dividendos, es primero del 18% ó del 19% pero rebajado al 15% en función del límite del Convenio hispano-Belga de doble imposición (art. 10.2.a.), mientras que la sociedad accionista española que percibe dividendos acaba tributando, una vez aplicada la deducción del 50% de la cuota del impuesto correspondiente a la base imponible constituida por los dividendos obtenidos art.30.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, en general al 17,5%, 16,25%, o en el mejor de los casos del 15% (al haberse reducido el tipo impositivo al 30% a partir del 1 de enero de 2010).

