

# La definición de Sociedad de un Estado miembro en la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales

**Autor:** Medina Suárez, Francisco (Licenciado en Derecho. Diplomado DEA, Abogado. Doctorando Universidad Antonio Nebrija).

**Público:** Universitarios y profesionales del Derecho. **Materia:** Fiscalidad Europea. **Idioma:** Español.

**Título:** La definición de Sociedad de un Estado miembro en la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales.

## Resumen

El presente trabajo comprenderá la exposición de unas modestas consideraciones sobre las cuestiones más controvertidas que puede presentar la definición de "Sociedad de un Estado miembro" en la Directiva 2011/96/UE que pudiera desembocar en la inaplicación de dicha norma dando lugar a supuestos de doble imposición. Al mismo tiempo, se intenta arrojar algo de luz sobre algunas de dichas cuestiones, en concordancia con los fines y objetivos previstos en la norma.

**Palabras clave:** Doble imposición, matrices y filiales, mercado interior europeo, Directiva 2011/96/UE,.

**Title:** The concept of member state's company in the Directive 2011/96/EU relative to fiscal law common applicable to parents and subsidiary companies.

## Abstract

This work intent to contribute a few modest considerations over the most controversial questions that it can present over the concept of "Company of a Member state " in the Directive 2011/96/EU. It could to unapply the law producing cases of double imposition not according to this law. We'll also intent to clarify some aspects over these questions in accordance with the objectives and purpose of the european tax law.

**Keywords:** Double taxation, parent and subsidiary companies, european internal market, Directive 2011/96/EU.

Recibido 2015-11-27; Aceptado 2015-12-01; Publicado 2015-12-25; Código PD: 066069

## 1. DEFINICIÓN DE SOCIEDAD Y REQUISITOS MATERIALES

El artículo 2 de la Directiva 2011/96/UE dispone la aplicación de dicha norma a las sociedades de un estado miembro, en los términos previstos en este precepto y en el artículo del mismo.

### 1.1 MODALIDADES SOCIETARIAS COMPRENDIDAS EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA

En relación a la definición de "sociedad de un Estado miembro", la norma comunitaria exige la concurrencia de tres requisitos. El primero requiere que comprenda alguna de las entidades enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva 2011/96/UE. Por un lado, dicho anexo contempla las sociedades constituidas al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), y la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, y las sociedades cooperativas incorporadas en virtud del Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, *relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)*, y la *Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores*. Y, por otro lado, el anexo I de la Directiva realiza una exposición de las distintas corporaciones jurídicas previstas en cada uno de los Estados miembros. Dentro de esta clasificación, algunos países, como España, tras hacer mención a las diferentes modalidades societarias, termina realizando una remisión genérica a "*Otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español*". Esta última remisión general nos permite afirmar que, siempre que concurren el resto de requisitos exigidos para la definición "sociedad de un Estado miembro", todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades español podrán beneficiarse de la aplicación de la Directiva 2011/96/UE; y en consecuencia, podrán evitar tanto la doble imposición jurídica como la doble imposición internacional económica sobre la distribución de beneficios.

Siguiendo la clasificación de entidades corporativas relacionadas en la parte A del anexo I de la Directiva 2011/96/UE, a diferencia del caso de España, encontramos otros países en los que parece realizarse una clasificación restrictiva de las sociedades comprendidas en el ámbito de la norma comunitaria por parte de algunos países miembros. Un ejemplo podríamos encontrarlo en el apartado o) de dicho anexo I, referida a las sociedades constituidas con arreglo al Derecho lituano donde se realiza una simple mención a *“las sociedades constituidas con arreglo al Derecho lituano”*. En este caso, no se hace remisión a todos los entes sujetos al impuesto de sociedades lituano sino a las sociedades constituidas con arreglo al derecho de aquella jurisdicción. Ello plantea la cuestión sobre la restricción del ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva 2011/96/UE a las sociedades de Lituania, discriminando a otro tipo de entidades sujetas al impuesto de sociedades por la distribución de beneficios transnacionales dentro del ámbito del mercado interior europeo, (en la misma línea se posicionan los profesores Calderón y Martín, aunque ellos denuncian otras asimetrías referidas a otros países).

En nuestra humilde opinión, sería menester ampliar el concepto de sociedad a todas las entidades que fueran sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades en todos los Estados miembros descartando las restricciones en la determinación de tal concepto. Todo esto, en aras de evitar discriminaciones en el crédito fiscal de las mismas rentas comunitarias, según se trate de un tipo de entidad u otra, aunque tributen por el mismo impuesto de sociedades; y distorsiones en la localización de capitales motivada por este tipo de restricciones, desventajas y ausencia de neutralidad fiscal en tal sentido dentro del mercado interior europeo (en la misma línea, De La Maza; (refiriéndose a la Directiva 90/435/CEE) Ribes; Comisión Europea (refiriéndose a la Directiva 90/435/CEE); Informe Rudin; López). Y, en definitiva, evitar las nocivas consecuencias derivadas de la producción de supuestos de doble imposición internacional o jurídica y doble imposición internacional económica o colectiva para muchas entidades no incluidas en el concepto de sociedad recogido en la parte A del anexo I de dicha norma.

## **1.2 EL DOMICILIO FISCAL COMO REQUISITO PRECEPTIVO PARA LA CALIFICACIÓN DE SOCIEDAD DE UN ESTADO MIEMBRO**

El segundo requisito concurrente que exige el artículo 2 de la Directiva 2011/96/UE es que la sociedad tenga su domicilio fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea, con arreglo a lo previsto en la legislación doméstica del país comunitario en cuestión; y, además, que en virtud de un convenio de doble imposición celebrado con un tercer Estado, no se considere que tiene su domicilio fiscal fuera del territorio comunitario. La Directiva 2011/96/UE no aporta ninguna definición homogénea de domicilio fiscal ni criterios de determinación del mismo, así como tampoco ofrece supuestos en los que deba prevalecer un caso u otro para solventar posibles conflictos de determinación del domicilio fiscal entre dos o más países miembros de la Unión Europea. La norma comunitaria se limita a delegar la cuestión a los convenios de doble imposición internacional suscritos entre los países miembros y terceros Estados. A efectos de la Directiva 2011/96/UE, el “domicilio fiscal” parece referirse al hecho que las sociedades estén domiciliadas en un Estado miembro y que no sea considerada residente fiscal en un tercer Estado no comunitario, como apuntan Calderón y Martín. Luego, si una sociedad fuera considerada residente fiscal en un país extracomunitario, en virtud de lo dispuesto en un convenio de doble imposición firmado con un Estado miembro de la Unión Europea, la Directiva 2011/96/UE no resultaría aplicable. Con lo cual, la norma comunitaria se abstrae de los conflictos de doble residencia que pudieran suscitarse en los convenios de doble imposición dejando el problema en manos de las autoridades fiscales competentes a través del procedimiento amistoso o, en su caso, a lo que diriman las instancias judiciales nacionales. Calderón y Martín señalan algunos supuestos, en los que entiende que podría aplicarse la norma comunitaria en casos de doble residencia, por ejemplo, cuando no mediara convenio de doble imposición entre el Estado miembro afectado por la aplicación de la Directiva y el tercer Estado donde se considere domiciliada la empresa, o, cuando la empresa tenga doble residencia fiscal en dos Estados miembros, los cuales, en virtud de un convenio de doble imposición atribuyen la residencia en tanto en cuanto postulan que la Directiva no exige que los requisitos deban cumplirse necesariamente en el mismo Estado.

Puede resultar llamativo el hecho de que el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE disponga unos criterios, en virtud de los cuales se entiende que una persona física o jurídica es residente fiscal o no en un país u otro ofreciendo un elenco de definiciones en la redacción del precepto para evitar que se produzca la doble imposición internacional por dualidad de residencia y que proliferen litigios fiscales, en aras de que el contribuyente pueda lograr la mayor seguridad jurídica posible. Por el contrario, en la Directiva 2011/96/UE adoptada por todos los Estados miembros quienes, a su vez, han suscrito numerosos convenios de doble imposición internacional entre ellos y también con terceros países, no se haya podido establecer, al menos, un criterio de prevalencia homogéneo sobre cuál puede ser el domicilio fiscal en un país u otro, en función de alguna circunstancia esencial que pudiera ser, en el caso menos ambicioso, una extrapolación del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE o de sus comentarios, en los que existe un consenso general por parte de

los países comunitarios. En otros términos, si los Estados miembros han aceptado el Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios, a la vez que han suscrito numerosos convenios de doble imposición extrapolando dicho precepto y sus comentarios interpretativos, no parecería excesivo intentar ofrecer una definición o criterio esencial de lo que debe entenderse por “domicilio fiscal” en aras de soslayar eventuales conflictos de dualidad de residencia que puedan mermar la aplicación de la norma produciendo supuestos de doble imposición

### **1.3 LA INELUDIBLE SUJECCIÓN Y NO EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS ENTIDADES COMUNITARIAS COMPRENDIDAS EN EL MARCO DE LA DIRECTIVA**

El tercer requisito que exige el artículo 2 de la Directiva 2011/96/UE para calificar a las corporaciones como “sociedad de un Estado miembro” es que estén sujetas y no exentas a uno de los impuestos relacionados en la parte B del anexo I (dicho anexo se limita a exponer los impuestos sobre sociedades de los diferentes países miembros de la Unión Europea) de dicha norma o cualquier otro impuesto análogo de la misma naturaleza. Dicha sujeción impositiva deberá ser imperativa y no opcional. Luego, la exigencia de este tercer requisito se traduce en la obligación jurídico-tributaria de que las sociedades incluidas en el ámbito subjetivo de la norma comunitaria tributen en el impuesto sobre sociedades del país comunitario en cuestión, para poder aplicarse las medidas previstas en la Directiva 2011/96/UE para evitar la doble imposición jurídica y la doble imposición internacional económica. Quedando pues, fuera de su aplicación aquellas entidades no sujetas al impuesto de sociedades o corporaciones sujetas y exentas a dicho impuesto (en la misma línea de pensamiento, la profesora Ribes las Resoluciones de la Dirección General de Tributos (citadas por la autora), de fecha 16 de julio de 1992 y otra, de fecha 27 de octubre de 1994 que participan del mismo parecer. Ello, sin obviar la necesidad de analizar cada caso concreto, como se pone de manifiesto en la Resoluciones, de fecha 2 de junio y 22 de julio de 1999 (citadas también en esta obra) donde se esgrime “[...] *Se trata más bien, de comparar en cada caso, [...] de manera que ambos no difieran de manera sensible y por causas que resultarían extrañas a la estructura básica de nuestro impuesto sobre sociedades*”. Por las razones que acabamos de exponer, a nuestro modesto parecer, no podemos coincidir en parte con la profesora Ruiz, cuando afirma que, además de no ser aplicable la norma comunitaria a los regímenes fiscales privilegiados como puede ser una exención total (con lo que coincidimos), tampoco resultaría aplicable en aquellos casos de aplicación de tipos de gravamen muy inferiores a los exigidos con carácter general.

A priori, una de las conclusiones positivas que puede extraerse en la exigencia de este requisito para que los grupos empresariales puedan aplicarse las medidas previstas en la misma para evitar la doble imposición internacional es que la sujeción y no exención de las sociedades y establecimientos permanentes no debe ser idéntica en todos los países comunitarios. Es decir, se exige la sujeción y no exención de las sociedades y establecimientos permanentes que perciban beneficios distribuidos desde otras jurisdicciones comunitarias en las que se aplique un tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades superior al que corresponde en el país de origen de la sociedad matriz. Luego, la redacción de este apartado (ex artículo 2.a.iii)) permite coagular la subsunción de la mayoría de los casos en que una entidad está sujeta y no exenta al impuesto sobre sociedades para entrar dentro del ámbito subjetivo de la norma comunitaria.

Sin embargo, subyacen algunas cuestiones de matiz en la exigencia del requisito de la sujeción y la exención. Por un lado, cabe plantearse si la sujeción parcial al impuesto sobre sociedades que viene a significar una exención o no sujeción parcial de dicho impuesto sería suficiente para entender que la sociedad está sujeta al impuesto; y, por consiguiente, puedan aplicarse las medidas contenidas en la Directiva 2011/96/UE para evitar la doble imposición jurídica y la doble imposición internacional económica. O, si por el contrario, la sujeción debe ser total, con arreglo a la estructura del impuesto. A nuestro modesto entender, una interpretación sistemática de los objetivos y fundamentos de la norma junto a la imprecisión del precepto reseñado permitiría concluir que la norma será aplicable a aquellas entidades sujetas parcialmente al impuesto sobre sociedades. Esto es así porque dicho impuesto puede presentar diferentes regímenes con un tratamiento jurídico-tributario dispar (por ejemplo, la disparidad de tipos impositivos previsto en el artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades española). Si bien, puede presentarse algunos casos controvertidos como, por ejemplo, las sociedades holding dedicadas a recibir rentas derivadas de la tenencia y enajenación de participaciones en un grupo societario que quedarían exentas, conforme al régimen establecido en el impuesto sobre sociedades correspondiente. Razón por la cual, algunos autores como Calderón y Martín (citados por Ribes) han reivindicado mayor claridad, en cuanto a las exigencias de este requisito que, en nuestro caso, para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, entenderíamos necesario aclararlo en el marco de la propia Directiva 2011/96/UE soslayando delegar esta potestad a los Estados miembros. Por consiguiente, puede afirmarse que la sujeción total o parcial al impuesto sobre sociedades cumpliría el requisito exigido en el artículo 2.a.iii) de la Directiva 2011/96/UE para

que la misma sea aplicable a la entidad en cuestión y pueda evitar el fenómeno de la doble imposición en la percepción de beneficios societarios comunitarios distribuidos por parte de sus entidades filiales.

En conclusión, la definición de sociedad de un Estado miembro previsto en la Directiva 2011/96/UE adolece de algunas restricciones, respecto a las modalidades societarias que genera disfuncionalidades en el mercado interior europeo traducidas en discriminaciones, desventajas y ausencia de neutralidad; además de la producción de supuestos de doble imposición por inaplicación de la norma.

La exigencia del domicilio fiscal delega el asunto a los Estados miembros pudiendo generar problemas de inaplicación de la Directiva; resultando más factible ampliar dicha regulación mediante las disposiciones contenidas en el artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El requisito de la sujeción y no exención debe interpretarse con mayor flexibilidad mediante el criterio sistemático en consonancia con los objetivos perseguidos por la norma.

## Bibliografía

- DE LA MAZA GARCÍA, Josefina, *Orientaciones de la Comisión sobre fiscalidad de las empresas en el ámbito del mercado interior*, Documentos, nº 3, 1992, pp. 3 y siguientes.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Communication de la Commission au Conseil et au Parlement Europeen consecutive aux conclusions du Comité de reflexión preside par O. Ruding et portant sur les orientations en matiere de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur*. SEC (92)1118 final, 1992, p. 252.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTIN JIMÉNEZ, A., *La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros*. En N. Carmona, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* (pp. 1077-1121), Ciss, Valencia, 2010, pp. 1078 y siguientes.
- RIBES RIBES, Aurora, *La transposición de la Directiva 90/435/CEE (modificada por la Directiva 2003/123/CE) en el impuesto sobre la Renta de No Residentes y diferencias con los Convenios para evitar la doble imposición internacional*, Noticias de la Unión Europea, nº 244, 2005, pp. 103 y siguientes.
- LÓPEZ RODRIGUEZ, Juan, *Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales*. *Crónica Tributaria*, nº 116, 2005, pp. 85 y siguientes.
- RUDING, Informe del Comité Ruding: conclusiones y recomendaciones del Comité de Expertos Independientes sobre la imposición de sociedades. Office for official Publications of the European Communities, 1992, p. 224
- RUIZ HIDALGO, Carmen, *Tributación de la empresa en la Unión Europea.*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 73.

## Legislación

- Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Artículo 2. Diario Oficial Unión Europea, L 345, de 29 de diciembre de 2011.
- *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Artículo 29. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014 y corrección de errores de 13 de marzo de 2015
- OCDE, *Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en los impuestos sobre la renta y el patrimonio*, OCDE, París, 2014, Artículo 4.3.