

ES



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 29.7.2003
COM(2003) 462 final

2003/0179 (CNS)

-

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

(presentada por la Comisión)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. INTRODUCCIÓN

1. El Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000¹ declaró, en sus conclusiones, que la Unión Europea se había fijado el objetivo estratégico de convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo. Este objetivo fue reiterado por el Consejo Europeo de Estocolmo de marzo de 2001². El Consejo de Lisboa instó, asimismo, a implantar un marco general que favorezca la actividad económica en la UE.
2. En julio de 1999, el Consejo de Ministros había otorgado un mandato a la Comisión para que estudiase el impacto de las disposiciones fiscales que suponen un obstáculo para las actividades económicas transfronterizas en el mercado interior y las posibles medidas correctivas. En el contexto creado por el Consejo de Lisboa, el análisis del impuesto de sociedades adquiere particular importancia, ya que la tributación de las empresas puede desempeñar un papel primordial de cara a la consecución de los objetivos fijados por el Consejo. A raíz del referido mandato, los servicios de la Comisión realizaron un estudio acerca del impuesto sobre la renta de las sociedades.
3. Las conclusiones del estudio sobre la tributación de las sociedades³ se plasmaron en una Comunicación de la Comisión⁴, en la que, entre otras cosas, se intenta determinar si los actuales regímenes de tributación de las empresas en el mercado interior generan ineficiencias e impiden que los operadores extraigan el máximo provecho de las ventajas que del mismo se derivan. Ello daría lugar a una pérdida de bienestar en la UE y mermaría la competitividad de las empresas comunitarias, lo que sería contrario a los objetivos de Lisboa. La Comunicación expone las ideas de la Comisión sobre lo que sería preciso y lo que, siendo realistas, es posible hacer durante los próximos años, en el ámbito de la fiscalidad de las empresas en la UE, al objeto de adaptar dicha fiscalidad a las nuevas condiciones económicas y de mejorar la eficacia del mercado interior mediante la eliminación de los obstáculos fiscales internos. A tal fin, se proponía una serie de iniciativas concretas.
4. Por otra parte, en 2001 la Comisión adoptó una Comunicación sobre la política fiscal en la Unión Europea⁵, en la que definía tanto objetivos de carácter general como una serie de prioridades específicas en materia de fiscalidad directa e indirecta. En relación, concretamente, con el impuesto de sociedades, se ponía de relieve el hecho

¹ Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Lisboa de 23 y 24 de marzo de 2000, Comunicado de prensa nº: 100/1/00, 24/3/2000, publicado en la página web del Consejo de la Unión Europea (<http://ue.eu.int>).

² Conclusiones de la Presidencia del Consejo Europeo de Estocolmo de 23 y 24 de marzo de 2001, Comunicado de prensa nº: 100/1/01, 24/3/2001, publicado en la página web del Consejo de la Unión Europea (<http://ue.eu.int>).

³ Documento de trabajo de los servicios de la Comisión "*Company taxation in the internal market*" ("Fiscalidad de las sociedades en el mercado interior") SEC (2001) 1681.

⁴ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria", COM (2001) 582 final.

⁵ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, "Política fiscal en la Unión Europea", COM (2001) 260 final.

de que, actualmente, las actividades transfronterizas de las empresas dan lugar a numerosos casos de doble imposición, que dificultan la legítima actividad empresarial.

5. En 2001 se adoptó, asimismo, el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (*Societas Europaea* - SE)⁶, cuyo objeto es favorecer la plena realización del mercado interior y hacer extensivas al conjunto de la Comunidad las mejoras que del mismo se derivan en el plano económico y social. A tal fin, se establece un marco jurídico que permita la adaptación de las estructuras de producción a la dimensión comunitaria y la reorganización de su actividad a escala de la Comunidad. Dado que el éxito de la SE depende en gran medida del régimen fiscal aplicable, cabe esperar que el conjunto de disposiciones armonizadas en materia de impuesto de sociedades redunde en beneficio de la misma.
6. A la vista de los obstáculos fiscales que actualmente dificultan la actividad transfronteriza, es preciso adoptar medidas al objeto de asegurar el correcto funcionamiento del mercado interior. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 del Tratado CE, la Comisión está facultada para proponer al Consejo directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.
7. La Directiva sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Directiva sobre matrices y filiales)⁷ ya prevé una solución al problema que representa la doble imposición de los beneficios en la actividad transfronteriza. Con todo, es posible ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva y mejorar los métodos previstos para eliminar la doble imposición.
8. En 1993, la Comisión adoptó una propuesta de modificación de la Directiva sobre matrices y filiales⁸. Dos eran las modificaciones propuestas: la primera estaba destinada a permitir que la Directiva se aplicase a todas las empresas sujetas al impuesto de sociedades, con independencia de su forma jurídica. La segunda, referente al método de imputación, ofrecía a las sociedades matrices la posibilidad de contabilizar los impuestos pagados por la filial y por cualquier otra subfilial, siempre y cuando todas las sociedades consideradas cumpliesen los requisitos establecidos en la Directiva.
9. El estudio sobre la fiscalidad de las sociedades publicado en 2001 abordaba estos mismos problemas. Por otra parte, la experiencia adquirida tras la aplicación de la Directiva en 1992 ha puesto de manifiesto otras deficiencias, que el estudio expone pormenorizadamente y para cuya solución se examinan posibles medidas.

⁶ Reglamento (CE) n° 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) y 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, DO L 294 de 10.11.2001.

⁷ 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, DO L 225 de 20.8.1990.

⁸ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, COM (93) 293 final, DO C 225 de 20.8.1993.

10. La Comunicación de la Comisión que siguió al estudio sobre la tributación de las sociedades destacaba la urgencia de proponer, tras celebrar consultas técnicas con los Estados miembros, las modificaciones de las actuales Directivas necesarias para armonizar el impuesto de sociedades. En el transcurso del año 2002, los servicios de la Comisión convocaron diversas reuniones del oportuno grupo de trabajo de la Comisión, en las que se debatieron las cuestiones pertinentes con delegaciones de expertos técnicos de los Estados miembros.
11. La presente propuesta de Directiva modifica la Directiva sobre matrices y filiales. Su objetivo es introducir en esta última las modificaciones necesarias para atender a las conclusiones y Comunicaciones anteriormente mencionadas, con el propósito final de eliminar los obstáculos al buen funcionamiento del mercado interior que se derivan de los regímenes fiscales aplicables a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. La eliminación de los distintos obstáculos que se oponen a la actividad económica transfronteriza en el mercado interior exigiría, en último término, la introducción de una base imponible común consolidada en lo que respecta a las actividades de las empresas en el conjunto de la UE. Ahora bien, en tanto no se alcance tal objetivo, es preciso adoptar medidas destinadas específicamente a solventar los problemas prácticos más acuciantes en materia fiscal a que se enfrentan las empresas que operan a escala internacional, entre ellas, todas las que se consideren absolutamente indispensables para mejorar el actual cuerpo de disposiciones comunitarias relativas al impuesto de sociedades. La presente propuesta se ocupa, en particular, de aspectos ya tratados en la propuesta de 1993, si bien contiene asimismo disposiciones referentes a otras cuestiones. En consecuencia, se retira la propuesta previa de modificación de la Directiva sobre matrices y filiales.
12. Uno de los principales problemas que plantea la Directiva sobre matrices y filiales es su limitado ámbito de aplicación. En efecto, la Directiva sólo engloba las sociedades incluidas en la lista aneja a la misma. En sus conclusiones, el Consejo ECOFIN de 26-27 de noviembre de 2000⁹ ya consideró que la actualización de la lista constituía una prioridad política. El estudio de la Comisión sobre la tributación de las sociedades revela la necesidad de perfeccionar la referida Directiva y ampliar su ámbito de aplicación para hacerlo extensivo a otros tipos de sociedades.
13. Este extremo se abordó en la propuesta de 1993, cuyo objeto era incluir en la Directiva todas las empresas radicadas en un Estado miembro y sujetas al impuesto de sociedades en el mismo. Sin embargo, las asimetrías observadas en las disposiciones de Derecho mercantil que regulan la forma jurídica de las sociedades y la diversidad de regímenes fiscales aplicables a dichas sociedades en los Estados miembros plantean serios problemas. Si bien estas dificultades se examinaron ya en los debates en torno a la propuesta celebrados en el Consejo a lo largo de 1996 y 1997, estos se suspendieron sin que hubiera podido llegarse a una conclusión definitiva. La cuestión ha vuelto a examinarse con los Estados miembros, desde el punto de vista técnico, en el oportuno grupo de trabajo de la Comisión, y ello ha permitido cumplir, en la presente propuesta, el objetivo de ampliar la cobertura de la Directiva sobre matrices y filiales, con la ampliación de la lista de sociedades aneja a la misma de manera que incluya ciertas nuevas formas jurídicas.

⁹ Anexo a las Conclusiones de la Presidencia del Consejo ECOFIN de 26 y 27 de noviembre de 2000, Comunicado de prensa 453 n°: 13861/00, Bruselas 26/11/2000, publicado en la página web del Consejo de la Unión Europea (<http://ue.eu.int>).

14. Como ya se ha señalado, recientemente se ha aprobado el estatuto de la SE. Las sociedades que en el futuro adopten esta nueva forma jurídica habrán de estar incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva. Así pues, la SE se cuenta entre los nuevos tipos de sociedad cuya inclusión en la lista de la Directiva se propone.
15. Algunas de las nuevas sociedades cuya inclusión en la lista se propone plantean un problema técnico específico. Así, puede ocurrir que una sociedad esté sujeta al impuesto de sociedades en el Estado miembro donde se halle radicada, mientras que, a los efectos fiscales de otro Estado miembro donde un residente posea una participación en la citada sociedad, ésta se considere transparente (es decir, se prescinda de la estructura "societaria"). Este último Estado imputa la renta de la sociedad al residente que posee una participación en la misma y grava dicha renta como corresponda. Este Estado miembro debería hacer extensivas las ventajas de la Directiva al mencionado residente.
16. Uno de los elementos fundamentales de la Directiva sobre matrices y filiales es la exención de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos. De acuerdo con la Comunicación de la Comisión consiguiente al estudio sobre la fiscalidad de las sociedades, la Directiva podría mejorarse a este respecto, ampliando su ámbito de aplicación de modo que abarque un mayor número de casos. A tal fin, podrían reducirse los requisitos fijados para tener la consideración de sociedad matriz y de sociedad filial. Se propone, pues, rebajar el porcentaje mínimo de participación exigido del 25% al 10%.
17. El otro elemento fundamental de la Directiva es la aplicación de métodos destinados a eliminar la doble imposición de la sociedad matriz. Las sociedades filiales tributan por las rentas obtenidas, y su sociedad matriz puede tributar también por la parte que le corresponde de dichos beneficios si la filial los distribuye. A fin de atenuar la doble imposición, el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva obliga al Estado miembro de la sociedad matriz a eximir de gravamen los beneficios distribuidos de la filial o a autorizar a la sociedad matriz a deducir la fracción del impuesto de sociedades pagado por la filial correspondiente a dichos beneficios. Los Estados miembros pueden optar por uno u otro de estos métodos para eliminar la doble imposición. Si se opta por el segundo método, la deducción no se hace extensiva al impuesto pagado por las subfiliales sucesivas de la filial de la que proceden los beneficios. En consecuencia, cabe aún la posibilidad de que haya doble imposición, no cumpliéndose así plenamente el objetivo de la Directiva de eliminarla.
18. Resulta, por tanto, oportuno determinar el impuesto que ha de deducir la sociedad matriz de modo que se elimine por completo la doble imposición económica. El método que ahora se propone es similar al previsto en la propuesta de 1993.
19. La Directiva sobre matrices y filiales no trata expresamente el caso de que un establecimiento permanente reciba los beneficios distribuidos conexos a participaciones que se encuentren afectas al mismo. La regulación de este tipo de situaciones es uno de los objetivos de la Directiva. Además, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los establecimientos permanentes no pueden ser objeto de discriminación frente a

sociedades filiales cuando ambos están sujetos a un régimen fiscal análogo¹⁰. Resulta oportuno aclarar el texto de la Directiva a este respecto.

20. La actual formulación del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva permite a los Estados miembros excluir de la deducción fiscal los gastos de la sociedad matriz conexos a sus participaciones en filiales. En lo que respecta a los costes de gestión, los Estados miembros pueden fijar un importe a tanto alzado no superior al 5% de los beneficios distribuidos. En consecuencia, la sociedad matriz no puede deducir gasto alguno por debajo del 5% de los beneficios distribuidos por la filial, pese a que los gastos reales vinculados a su participación pueden ser inferiores. En tal supuesto, se está impidiendo a la sociedad considerada deducir otros gastos que, en circunstancias normales, serían deducibles.
21. Este efecto negativo podría eliminarse si se permitiera a la sociedad matriz demostrar que sus gastos reales vinculados a la participación son inferiores. De ese modo, los gastos no deducibles quedarían limitados a los costes efectivos conexos a sus participaciones.
22. Las disposiciones transitorias por las que se autoriza a Grecia, Alemania y Portugal a aplicar una retención en origen sobre los dividendos carecen ya de vigencia. La presente propuesta suprime, por tanto, el texto de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 5 de la Directiva sobre matrices y filiales, por considerarse superfluo.

2. COMENTARIO DE LOS ARTÍCULOS DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA

Artículo 1

Este artículo comprende cinco apartados, que modifican la Directiva sobre matrices y filiales.

apartado 1

Este apartado, cuyo objeto es modificar el apartado 1 de la Directiva sobre matrices y filiales, aclara que el Estado miembro donde se encuentra situado un establecimiento permanente debe aplicar a este último las ventajas de la Directiva cuando éste perciba beneficios distribuidos. La modificación propuesta garantizará así la aplicación de la Directiva en el supuesto, entre otros, de que la sociedad matriz y su filial sean residentes fiscales en un mismo Estado miembro y el beneficiario de los dividendos sea un establecimiento permanente de la sociedad matriz situado en otro Estado miembro.

apartado 2

La letra a) del apartado 1 del artículo 3 de la Directiva sobre matrices y filiales se modifica con objeto de reducir, del 25% al 10%, la participación mínima necesaria para tener la consideración de sociedad matriz y de sociedad filial, con el consiguiente incremento del número de sociedades que podrán acogerse a las ventajas previstas en la Directiva.

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, asunto C-270/83, *Comisión/Francia*, Rec. 1986, p. 273, y Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de septiembre de 1999, asunto C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain/Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Rec. 1999, p. I-6161.

apartado 3

1. La letra a) modifica la formulación del apartado 4 de la Directiva sobre matrices y filiales a fin de incluir una serie de medidas. De entrada, se modifica el apartado 1 para incorporar la obligación del Estado miembro donde se halla situado un establecimiento permanente de abstenerse de gravar los beneficios distribuidos percibidos por éste de filiales de la sociedad de la que sea establecimiento permanente, o de permitir la deducción del impuesto pagado por la filial y conexo a los beneficios distribuidos al establecimiento permanente.
2. Por añadidura, la misma letra a) modifica el apartado 1 del artículo 4 con vistas a atenuar en mayor medida la doble imposición. El problema se plantea al aplicar el método de imputación. De acuerdo con el texto de la Directiva sobre matrices y filiales, las sociedades matrices pueden estar sujetas a impuestos por los beneficios percibidos de su filial y, en tal caso, deducen del gravamen sobre dichos beneficios los impuestos ya pagados por la filial sobre los citados beneficios antes de su distribución. La deducción tiene un límite, a saber: el impuesto adeudado por la sociedad matriz en relación con los beneficios percibidos. Con todo, en su versión actual, la Directiva no contempla el supuesto de que exista una cadena de sociedades, con la consiguiente posibilidad de que la sociedad matriz perciba beneficios distribuidos a través de los distintos niveles del grupo de sociedades. Estos beneficios habrán sido gravados en cada una de las sucesivas filiales. El apartado 1 del artículo 4 se refiere únicamente a la deducción del impuesto pagado por la filial inmediata y no contempla los impuestos pagados por las filiales sucesivas de la cadena. Lo que ahora se propone es permitir la deducción no sólo del impuesto pagado por la filial inmediata, sino también de los pagados por cualquier otra subfilial en relación con los beneficios distribuidos. La propuesta mantiene, no obstante, el límite actual; así, la sociedad matriz podrá deducir los impuestos pagados por las subfiliales dentro del límite que supone el impuesto adeudado sobre los beneficios percibidos.
3. Se suprime asimismo la referencia a las disposiciones transitorias contenida en el apartado 1 de artículo 4 de la Directiva sobre matrices y filiales, dado que dejan de ser aplicables (véase a continuación el punto 2 de los comentarios sobre el apartado 5).
4. La letra b) introduce un nuevo apartado 1 bis en el artículo 4 de la Directiva sobre matrices y filiales, que obedece a la modificación prevista de la Directiva en lo que respecta a la ampliación de su ámbito de aplicación. El nuevo apartado es necesario para atender a la situación que se deriva de la inclusión de algunas de las nuevas entradas en la lista. En efecto, aunque algunas de las nuevas entidades están sujetas al impuesto de sociedades en su Estado miembro de residencia, a efectos fiscales tienen la consideración de sociedades transparentes en otros Estados miembros, los cuales someten a gravamen a sus propios sujetos pasivos residentes que poseen una participación en dichas entidades. El texto propuesto tiene por objeto establecer un régimen fiscal específico aplicable en tales casos. Los Estados miembros considerados podrán mantener el planteamiento actual en las circunstancias establecidas en la Directiva. Sin embargo, a la hora de someter a impuestos a sus sujetos pasivos residentes que posean una participación en las referidas entidades, deberán permitirles deducir los impuestos pagados por dichas entidades en el Estado miembro de residencia de las mismas, así como los pagados por las subfiliales de éstas. Además, esos Estados miembros deberán eximir de gravamen los dividendos pagados por las sociedades que se consideren transparentes a las sociedades que

posean una participación en ellas. Las sociedades y las personas que posean una participación en las mismas deben, obligatoriamente, satisfacer las condiciones establecidas en la Directiva para tener la consideración de sociedades matrices o de filiales.

5. Este nuevo apartado define tales sujetos pasivos como sociedades fiscalmente transparentes en virtud de las disposiciones aplicables relativas a la organización de entidades mercantiles. Son éstos los criterios que los Estados miembros aplican a la hora de determinar si debe otorgarse a una sociedad no residente la consideración de transparente a efectos fiscales. El texto propuesto evita toda referencia a sociedades consideradas fiscalmente transparentes por un Estado miembro en razón del régimen fiscal que les sea aplicable en su Estado de residencia. Así pues, esta disposición no se ocupa de los problemas que plantea la legislación relativa a la transparencia fiscal internacional.
6. La letra c) añade una nueva frase al apartado 2 del artículo 4 de la Directiva sobre matrices y filiales. En su versión anterior, este apartado autorizaba a los Estados miembros a no permitir que los costes de gestión conexos a la participación en filiales se dedujesen de la base imponible de la sociedad matriz. Con arreglo a la actual Directiva, dichos costes podrían fijarse a tanto alzado, sin que su cuantía pudiese superar el 5% de los beneficios distribuidos. La modificación propuesta permitirá a las sociedades matrices presentar pruebas de los costes reales de gestión soportados, cuando no superen el 5%, al objeto de reducir el importe de los gastos no deducibles.
7. La letra d) añade una referencia al nuevo apartado 1 bis del artículo 4, dado que trata cuestiones análogas a las del apartado 1.

apartado 4

1. La letra a) modifica el artículo 5 de la Directiva sobre matrices y filiales con objeto de incorporar los nuevos requisitos de participación previstos en el artículo 3.
2. La letra b) suprime las disposiciones transitorias en favor de la República Helénica, la República Federal de Alemania y la República Portuguesa, que han dejado de ser aplicables.

apartado 5

1. Se sustituye la lista de sociedades sujetas a lo dispuesto en la Directiva sobre matrices y filiales, recogida en el anexo de la misma, por una nueva lista que incorpora otros tipos de entidades, en particular, la sociedad europea. La presente propuesta hará extensivas las ventajas de la Directiva a nuevas formas jurídicas de sociedad, incluidas las cooperativas, las mutuas, determinadas sociedades sin capital social, las cajas de ahorros, los fondos y las asociaciones que desarrollan una actividad comercial. La nueva lista se ha establecido tras intensos debates con los Estados miembros.
2. La sociedad europea se incluye en la letra z) del anexo. Esta nueva entrada no sigue la secuencia alfabética natural, porque está previsto añadir ulteriores entradas en las

letras p) a y) del anexo para dar cabida a los tipos de sociedades existentes en los países candidatos a la adhesión.

Artículo 2

Este artículo establece el calendario y las condiciones de incorporación de la Directiva al ordenamiento jurídico de los Estados miembros. Éstos deberán informar inmediatamente a la Comisión de la incorporación de la Directiva al ordenamiento jurídico nacional, y presentar un cuadro de correspondencias entre las disposiciones de la presente Directiva y las disposiciones nacionales.

Artículo 3

Este artículo se refiere a la fecha de entrada en vigor de la Directiva modificada y de su publicación.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 94,

Vista la propuesta de la Comisión¹¹,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo¹²,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social¹³,

Visto el dictamen del Comité de las Regiones¹⁴,

Considerando lo siguiente:

- (1) La Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes,¹⁵ introdujo disposiciones comunes, en relación con el pago de dividendos y otros beneficios distribuidos, concebidas de modo que resultasen neutras desde la óptica de la competencia.
- (2) El objetivo de la Directiva 90/435/CEE es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.
- (3) La experiencia adquirida a través de la aplicación de la Directiva 90/435/CEE ha puesto de relieve diversas formas en que cabría mejorar la Directiva y extender los efectos favorables de las normas comunes aprobadas en 1990.
- (4) El artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE define qué sociedades entran en el ámbito de aplicación de ésta. Aneja a la misma figura una lista de sociedades a las que les es aplicable. Ciertas formas de sociedades no figuran en esa lista, aun cuando se consideren residentes a efectos fiscales en un Estado miembro y estén sujetas en él al impuesto de sociedades. Por ello, debe ampliarse el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva 90/435/CEE, de modo que englobe otras entidades que puedan

¹¹ DO C , , p. .

¹² DO C , , p. .

¹³ DO C , , p. .

¹⁴ DO C [...],[...], p. [...].

¹⁵ DO L 225, de 20.8.1990, p. 6, Directiva cuya última modificación la constituye el Tratado de adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia.

desarrollar actividades transfronterizas en la Comunidad y cumplan todas las condiciones establecidas en esa Directiva.

- (5) La sociedad europea, según lo establecido en el Reglamento (CE) nº 2157/2001, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE)¹⁶, y la Directiva 2001/86/CE, 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 trabajadores¹⁷, es una sociedad anónima de naturaleza similar a la de otras formas jurídicas ya comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435/CEE, por lo que debe agregarse a la lista aneja a esta última Directiva.
- (6) Las nuevas entidades que han de incluirse en la citada lista son sujetos pasivos del impuesto de sociedades en el Estado miembro en el que radican, si bien algunas de ellas se consideran transparentes, a efectos fiscales, en otros Estados miembros. Los Estados miembros que otorgan a los sujetos pasivos del impuesto de sociedades que no radican en ellos la consideración de transparentes deben hacer extensivas a los mismos las ventajas de la Directiva 90/435/CEE. Al mismo tiempo, esos Estados no deben gravar nuevamente los beneficios distribuidos por las filiales a sus sociedades matrices.
- (7) A fin de ampliar el alcance de las ventajas de la Directiva 90/435/CEE, el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada sociedad matriz y la otra su sociedad filial debe rebajarse del 25% al 10%.
- (8) La Directiva 90/435/CEE no trata expresamente el caso en el que la participación se posee a través de un establecimiento permanente de la sociedad matriz. Debe clarificarse que, en tal circunstancia, el Estado miembro en que radica el establecimiento permanente está obligado a aplicar las disposiciones de esa Directiva.
- (9) Es habitual que los grupos de sociedades se organicen en cadenas de sociedades y los beneficios lleguen a la sociedad matriz distribuidos a través de la cadena de filiales. En estos casos, es preciso eliminar la doble imposición. En consecuencia, la sociedad matriz debe poder deducirse todo impuesto abonado por cualquiera de las filiales de la cadena, con supeditación al cumplimiento de las condiciones establecidas en la Directiva 90/435/CEE.
- (10) La Directiva 90/435/CEE autoriza a los Estados miembros a fijar el importe de los gastos de gestión no deducibles de los beneficios imponibles de la matriz en un cierto porcentaje a tanto alzado, no superior al 5% de los beneficios distribuidos por la filial. En algunas circunstancias, este porcentaje a tanto alzado puede no corresponder a los costes de gestión reales, lo que supone que no puedan deducirse determinados gastos. Como solución alternativa al porcentaje a tanto alzado del 5%, debe permitirse que las sociedades matrices demuestren los gastos reales vinculados a la participación que los Estados miembros pueden considerar fiscalmente no deducibles.
- (11) Las disposiciones transitorias establecidas en el artículo 5 ya no son de aplicación, por lo que deben suprimirse.
- (12) En consecuencia, resulta oportuno modificar la Directiva 90/435/CEE.

¹⁶ DO L 294, de 10.11.2001, p. 1.

¹⁷ DO L 294, de 10.11.2001, p. 22.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

Se modifica la Directiva 90/435/CEE del siguiente modo:

1) Se añade al apartado 1 del artículo 1 el siguiente texto:

"- a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro."

2) Se sustituye la letra a) del apartado 1 del artículo 3 por el siguiente texto:

"a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 10 %;"

3) Se modifica el artículo 4 del siguiente modo:

a) Se sustituye el apartado 1 por el siguiente texto:

«1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente:

- o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios,
- o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel en relación con dichos beneficios, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.»

b) Se añade el siguiente apartado 1bis:

«1bis. Cuando el Estado de la sociedad matriz otorgue a una filial de ésta la consideración de transparente en virtud de la legislación aplicable relativa a la organización de entidades mercantiles, y, en consecuencia, someta a gravamen a la empresa matriz por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que éstos se perciben, dicho Estado se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos de la filial.

Si el Estado de la sociedad matriz somete a ésta a gravamen por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que éstos se perciben, autorizará a dicha sociedad matriz a que se deduzca del impuesto adeudado la fracción del impuesto abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel en relación con los citados beneficios, hasta la cuantía máxima del correspondiente impuesto nacional.»

c) Se añade al apartado 2 la siguiente frase:

«La sociedad matriz podrá presentar pruebas de los costes de gestión reales sufridos que deben considerarse no deducibles.»

d) El párrafo primero del apartado 3 se sustituye por el siguiente texto:

«Los apartados 1 y 1bis serán de aplicación hasta la fecha de entrada en vigor efectiva de un sistema común de impuesto sobre sociedades »

4) Se modifica el artículo 5 del siguiente modo:

a) Se sustituye el apartado 1 por el siguiente texto:

«Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen, al menos cuando la segunda posea una participación de un 10 % como mínimo en el capital de la filial.»

b) Se suprimen los apartados 2, 3 y 4.

5) Se sustituye el anexo por el texto del anexo de la presente Directiva.

Artículo 2

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2004. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de esas disposiciones, así como un cuadro de las correspondencias entre las disposiciones de la presente Directiva y las disposiciones nacionales.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, éstas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas,

*Por el Consejo
El Presidente*

ANEXO

"ANEXO

Lista de las sociedades a que hace referencia la letra a) del artículo 2

- a) las sociedades de derecho belga denominadas "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid" "société coopérative à responsabilité limitée"/"coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "société coopérative à responsabilité illimitée"/"coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid", así como las entidades de derecho público que adopten alguna de las formas jurídicas acabadas de mencionar;
- b) las sociedades de derecho danés denominadas "aktieselskab" y "anpartsselskab". Otras sociedades sujetas a imposición en virtud de la Ley sobre el impuesto de sociedades, siempre y cuando su renta imponible se calcule y grave conforme a las disposiciones generales en materia tributaria aplicables a "aktieselskaber";
- c) las sociedades de derecho alemán denominadas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "bergrechtliche Gewerkschaft", "Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften", "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts", siempre y cuando estas entidades puedan, en virtud del ordenamiento jurídico alemán, asumir las funciones de sociedad matriz o filial;
- d) las sociedades de derecho helénico denominadas "ανώνυμη εταιρεία", "εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)";
- e) las sociedades de derecho español denominadas "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada", así como las entidades de derecho público que operen en régimen de derecho privado;
- f) las sociedades de derecho francés denominadas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "sociétés par actions simplifiées", "sociétés d'assurances mutuelles", "caisses d'épargne et de prévoyance", "sociétés civiles" que están automáticamente sujetas al impuesto de sociedades, "coopératives", "unions de coopératives", así como los establecimientos y empresas públicos de carácter industrial y comercial;
- g) las sociedades constituidas o reconocidas de conformidad con el derecho irlandés, las entidades registradas bajo el régimen de la "Industrial and Provident Societies Act", las "building societies" constituidas al amparo de las "Building Societies Acts" y "trustee savings banks" según se definen en la "Trustee Savings Banks Act" de 1989;
- h) las sociedades de derecho italianas denominadas "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", "società cooperative", "società per mutua assicurazione", y las entidades públicas y privadas cuya actividad sea íntegra o principalmente de carácter comercial;

- i) las sociedades de derecho luxemburgués denominadas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "société coopérative", "société coopérative organisée comme une société anonyme", "association d'assurances mutuelles", "association d'épargne-pension", "entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public";
- j) sociedades de derecho neerlandés denominadas "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "Open commanditaire vennootschap", "Coöperatie", "onderlinge waarborgmaatschappij", "Fonds voor gemene rekening", "vereniging op coöperatieve grondslag" and "vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt";
- k) sociedades de derecho austriaco denominadas "Aktiengesellschaft", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften", "Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts", "Sparkassen";
- l) las sociedades mercantiles o las sociedades civiles con objeto mercantil, las cooperativas y las empresas públicas constituidas de conformidad con el derecho portugués;
- m) las sociedades de derecho finlandés denominadas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta /andelslag", "säästöpankki/sparbank" y "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag";
- n) las sociedades de derecho sueco denominadas "aktiebolag", "ekonomiska föreningar", "sparbanker", "ömsesidiga försäkringsbolag";
- o) las sociedades constituidas de conformidad con el derecho del Reino Unido;
- z) las sociedades constituidas al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) n° 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 n° 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.

FICHA FINANCIERA

La presente propuesta de Directiva del Consejo no tiene consecuencias financieras sobre el presupuesto de la Comunidad.

FICHA DE IMPACTO

IMPACTO DE LA PROPUESTA SOBRE LAS EMPRESAS, ESPECIALMENTE SOBRE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYME)

TÍTULO DE LA PROPUESTA

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

NÚMERO DE REFERENCIA DEL DOCUMENTO

PROPUESTA

1. Teniendo en cuenta el principio de subsidiariedad, expóngase la necesidad de una normativa comunitaria en este campo, y cuáles son sus principales objetivos.

La Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en lo sucesivo la «Directiva») tiene por objeto armonizar las disposiciones tributarias que regulan las relaciones entre las sociedades matrices y las sociedades filiales de diferentes Estados miembros. Introduce un régimen fiscal neutro desde la óptica de la competencia, a fin de que las sociedades puedan adaptarse a las exigencias del mercado interior, incrementar su productividad y aumentar su capacidad competitiva a escala internacional. Ello se logra mediante la eliminación de la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales situadas en un Estado miembro a sus sociedades matrices radicadas en otro Estado miembro diferente. De este modo, se reducen los efectos negativos de un conocido obstáculo fiscal que se opone al funcionamiento del mercado interior.

Ahora bien, el actual ámbito de aplicación de la Directiva es muy limitado, su aplicación varía considerablemente de un Estado miembro a otro y no quedan englobados todos los tipos de sociedades. Sus disposiciones, en su actual forma, no evitan la doble imposición en toda circunstancia. Estos factores disminuyen su eficacia y dan lugar a una doble imposición internacional de los beneficios. Tal situación genera obstáculos que entorpecen la actividad transfronteriza, el establecimiento y la inversión en el mercado interior, afectando negativamente a la competitividad de las sociedades europeas. En términos económicos, se produce una pérdida de bienestar potencial en la UE.

Por otro lado, en 2001, se aprobó el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (*Societas Europaea* - SE). Según se señala en el preámbulo del correspondiente Reglamento, la plena realización del mercado interior y las ventajas económicas y sociales que aporta en toda la Comunidad traen consigo no sólo la necesidad de eliminar los obstáculos al comercio, sino también de adaptar las estructuras de producción a la dimensión comunitaria. Con este propósito, es esencial que las sociedades cuya actividad no se limite a la satisfacción de necesidades meramente

locales puedan planificar y llevar a cabo la reorganización de esa actividad a escala comunitaria. El Reglamento sobre la SE no contiene disposiciones tributarias. Es urgente adoptar medidas, de modo que las ventajas de la Directiva se hagan extensivas a esta nueva forma jurídica.

La presente propuesta de Directiva contiene medidas específicamente concebidas para solventar problemas concretos. No se trata de aplicar una solución general a todos los obstáculos transfronterizos existentes, sino de eliminar la doble imposición económica en un mayor número de casos. El objetivo es ampliar el alcance de la armonización que establece el texto de la Directiva vigente y mejorar los métodos dirigidos a impedir la doble imposición. Para ello, la propuesta incluye las siguientes medidas:

- La Directiva se aplicará a un mayor número de personas jurídicas y entidades, incluida la SE.
- La Directiva se aplicará a los beneficios distribuidos a través de un establecimiento permanente de una sociedad matriz.
- Se reduce el porcentaje de la participación necesaria para tener la consideración de sociedad matriz o sociedad filial.
- Cuando proceda aplicar el método de imputación para impedir la doble imposición económica, la sociedad matriz deducirá del impuesto sobre los beneficios distribuidos que perciba de su filial directa la fracción de los impuestos pagados no ya por dicha filial directa, sino por las filiales que se vayan sucediendo en la cadena tras dicha filial.
- Las sociedades matrices estarán autorizadas a demostrar los costes de gestión reales conexos a la participación que no son deducibles de la base imponible del impuesto.
- Al mismo tiempo, se suprimen las disposiciones transitorias que autorizaban la retención en origen sobre los beneficios distribuidos procedentes de Grecia, Alemania y Portugal, pues ya no son de aplicación.

SU IMPACTO SOBRE LAS EMPRESAS

2. Precítese qué empresas resultarán afectadas por la propuesta:

- de qué sectores
- de qué tamaño (cuál es la concentración de pequeñas y medianas empresas)
- indíquese si existen zonas geográficas concretas de la Comunidad donde se encuentran este tipo de empresas

La Directiva se aplica a la distribución transfronteriza de beneficios efectuada por sociedades filiales situadas en un Estado miembro a sociedades matrices de otro Estado miembro. Estas sociedades deben adoptar una de las formas que se especifican en la lista aneja a la Directiva. La presente propuesta hace extensivas las ventajas de la Directiva a nuevas formas jurídicas de entidad, incluidas las

cooperativas, las mutuas, determinadas sociedades sin capital social, las cajas de ahorros, los fondos y las asociaciones que desarrollan una actividad comercial. La SE es una sociedad anónima de dimensión comunitaria. Las cooperativas tienen habitualmente personalidad jurídica propia, y satisfacen las necesidades de sus miembros mediante acuerdos con ellos. Las mutuas agrupan normalmente a personas que reúnen sus intereses comunes con el fin de recibir servicios a cambio. Los fondos reciben una dotación de capital para alcanzar los objetivos para los que se crean. Al incluir estas formas jurídicas en su ámbito de aplicación, la Directiva extenderá sus ventajas a diferentes tipos de organización de las actividades económicas.

Si bien la inclusión de las cajas de ahorros y las mutuas en el ámbito de aplicación de la Directiva tendrá particular incidencia en los sectores bancario y de seguros, la propuesta afectará también favorablemente, en principio, a todos los sectores de la actividad empresarial y las zonas geográficas de la Comunidad. La reducción del porcentaje de participación necesario para tener la consideración de sociedad matriz y de sociedad filial hará extensivas las ventajas de este régimen fiscal neutro a un conjunto más amplio de participaciones sustanciales.

3. Especifíquese qué tendrán que hacer las empresas para cumplir los requisitos de la propuesta

La propuesta no comporta obligación o carga alguna adicional en materia fiscal para las empresas. Cuando los sujetos pasivos apliquen las nuevas disposiciones relativas a los costes de gestión no deducibles, deberán obtenerse y conservarse las correspondientes pruebas.

4. Efectos económicos probables de la propuesta:

- sobre el empleo
- sobre la inversión y la creación de empresas
- sobre la competitividad de las empresas

El objeto de la propuesta es mejorar el régimen fiscal y ampliar su alcance, con vistas a evitar la doble imposición de los beneficios. En efecto, la doble imposición, además de injusta, resulta perjudicial y desalentadora para la actividad empresarial y la inversión. En adelante, serán más numerosas las empresas y grupos de empresas que se beneficien de la reducción de cargas fiscales excesivamente onerosas. También serán más eficaces los métodos aplicados a tal efecto. La consecución de una aplicación más uniforme de la normativa fiscal de la UE constituye asimismo un paso importante para reducir los costes de adaptación a la misma e incrementar la eficacia de la fiscalidad de las empresas de la UE.

Las ventajas que comporta la supresión de la doble imposición, de acuerdo con lo previsto en la Directiva, se hacen extensivas a la SE. Las disposiciones a ese respecto facilitarán la creación y gestión de sociedades de dimensión europea, libres de los obstáculos que se derivan de la disparidad de disposiciones nacionales de Derecho de sociedades y Derecho tributario y de su limitado ámbito territorial de aplicación.

Las anteriores medidas resultarán determinantes a la hora de eliminar una barrera fiscal muy concreta a que se enfrentan los grupos de empresas en la UE. Al asegurar una tributación más eficaz de los beneficios empresariales transfronterizos, la

Directiva puede contribuir a lograr un mayor equilibrio fiscal entre las actividades de ámbito nacional y las transfronterizas y facilitar las decisiones sobre localización de las inversiones, evitando así que las decisiones de los inversores internacionales se vean afectadas por las trabas fiscales actualmente existentes o por una tributación excesiva. Tenderán a aumentar los beneficios de la inversión después de impuestos, lo que redundará en una reducción de los costes de capital. Por otra parte, la disminución del número de casos sujetos a retención en origen también se traducirá en un recorte de los costes de cumplimiento con la normativa fiscal de los distintos países que soportan los sujetos pasivos.

La rebaja de los costes fiscales, unida a las expectativas de mayores beneficios después de impuestos, favorecerá sin duda la inversión.

La competitividad de las empresas europeas mejorará, al limitarse las situaciones que pueden dar lugar a doble imposición internacional. Asimismo, disminuirá el desaprovechamiento de recursos que supone la doble imposición económica.

La mejora del clima empresarial tendrá indudablemente efectos positivos de cara a la creación de empleo y a la lucha contra el desempleo.

5. Señálese si la propuesta contiene medidas especialmente diseñadas para las pequeñas y medianas empresas (obligaciones menores o diferentes, etc.)

La propuesta contiene disposiciones destinadas a incluir en el ámbito de aplicación de la Directiva las sociedades sin capital social. En consecuencia, ésta englobará un mayor número de pequeñas y medianas empresas que habitualmente no adoptan la forma de sociedad de capital.

CONSULTAS

6. Cítense los organismos que han sido consultados sobre la propuesta y expóngase la opinión que han dado sobre ella

El texto de la presente propuesta es fruto de un dilatado proceso de consultas. Por una parte, las iniciativas que siguieron a la anterior propuesta de modificación de la Directiva sobre fusiones, COM (93) 293 final, se basaban en las conclusiones del Comité Ruding¹⁸ y en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, de 26 de junio de 1992, consiguiente a las conclusiones del Comité Ruding¹⁹.

Por lo demás, las modificaciones de mayor alcance contenidas en el texto que se propone son el resultado de los debates mantenidos entre expertos en Derecho tributario internacional, delegaciones de expertos técnicos de los Estados miembros y los servicios de la Comisión. El estudio sobre tributación de las sociedades ha constituido la principal fuente de ideas en este proceso legislativo. Se trata de un estudio realizado por los servicios de la Comisión, basado en los debates mantenidos con dos grupos de expertos y en la documentación por ellos aportada. Estos grupos de expertos se componían de profesionales de reconocida competencia en materia

¹⁸ Informe del Comité de expertos independientes sobre fiscalidad de las sociedades, de marzo de 1992.
¹⁹ SEC(92) 1118 final.

fiscal, procedentes del mundo académico (universidades y organismos de investigación), y representantes del mundo empresarial.

La última etapa de todo este proceso consistió en reuniones con los Estados miembros, a través de un grupo de trabajo presidido por la Comisión y que examinó los aspectos técnicos de las medidas recogidas en la propuesta.

La presente propuesta es el resultado de las deliberaciones de todos esos expertos, el análisis efectuado por los servicios de la Comisión y la evaluación de las reflexiones e inquietudes de los responsables políticos nacionales en el ámbito fiscal.