

Penumbras en la exención de dividendos y plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades

Eugenio Simón Acosta. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Publicación:

Actualidad Jurídica Aranzadi num.913/2015 parte Tribuna

Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor. 2015.

La nueva regulación de la exención para corregir la doble imposición de dividendos en el Impuesto sobre Sociedades presenta algunos puntos de difícil comprensión, que pueden ser objeto de polémica. Entre ellos, los requisitos adicionales exigido, en caso de transmisión de participaciones de una entidad de primer nivel cuando ésta obtiene dividendos de sus participadas (segundo nivel) y, siendo éstas más de una, no se cumplen en todas los requisitos de grado de participación (5% durante un año o valor de adquisición superior a 20 millones de €) e intensidad de tributación del 10% si son entidades no residentes.

Aparentemente, el precepto legal que impone requisitos adicionales se aplica tanto si las participadas de 2º nivel son residentes como si no lo son, pero una reflexión pausada conduce a la conclusión contraria porque sólo se admite la exención en la medida en que las participadas de 2º nivel cumplan el requisito de intensidad de tributación (sólo aplicable, como hemos dicho, a las entidades no residentes). Si es así, hubiera sido deseable más claridad en el texto, que podría haber delimitado mejor su campo de aplicación.

En segundo lugar, y ya dentro del ámbito de las no residentes, se acumula la perplejidad que causa el modo en que la ley redacta el requisito genérico de intensidad de tributación, aplicable a las no residentes. Se exige que estén sujetas y «no exentas» con un tipo nominal del 10%, con independencia, literalmente, «de la aplicación de algún tipo de exención».

En fin, si nos centramos en la transmisión de participadas de primer nivel que tienen varias participadas de segundo nivel, la exención requiere —como ya hemos dicho— que las de segundo nivel cumplan el requisito de intensidad de tributación (al menos 10%). Una primera incertidumbre se plantea porque la ley se refiere sólo al caso de que haya más de una participada de segundo nivel: no resulta fácil entender por qué no se aplica igualmente el precepto cuando existe una única participada de segundo nivel. Tampoco parece tener sentido que el precepto sólo se aplique si entre las de segundo nivel concurren entidades que cumplen y no cumplen dicho requisito: si ninguna lo cumple la consecuencia debería ser la misma que si



unas lo cumplen y otras no (inaplicación de la exención por la proporción atribuible a las que no cumplen que, en caso de que sean todas, sería el 100%, o viceversa).

No obstante, el aspecto más nebuloso es el de los efectos jurídicos que la ley establece. Para determinarlos, la ley discrimina entre el caso de que las plusvalías de participaciones en entidades de primer nivel «se corresponda» con beneficios no distribuidos por las de segundo nivel, o «no se corresponda» con ellos (en cuyo caso hay que pensar que «se corresponden» con plusvalías latentes o fondo de comercio).

En el primer caso se considera exenta la parte de plusvalía que «se corresponda» con el beneficio acumulado en ejercicios en que la entidad de segundo nivel tributó al menos al 10%. Obsérvese que no se exige que la participación en la de segundo nivel alcance el grado del 5% o de 20 millones, y de aquí podría deducirse que el precepto sólo será aplicable si las de segundo nivel son no residentes, dado que sólo ellas están sujetas al requisito de intensidad de tributación, el cual no está pensado para las residentes. Esta conclusión sería discriminatoria e injusta, por lo que sería necesario optar por la contraria: si las de segundo nivel son residentes, la exención siempre se aplica porque a ellas no se refiere la regla especial, tal como hemos adelantado más atrás.

Ahora bien, el caso más complejo —yo diría que irresoluble— es el de la plusvalía de participaciones de primer nivel que se corresponda con plusvalías latentes o fondo de comercio de las entidades de segundo nivel. Dice la ley que estará exenta la parte «que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido» el requisito de intensidad de tributación. La incertidumbre alcanza, en este punto, su nivel más elevado. En primer término me pregunto: proporcionalmente ¿a qué? En segundo lugar, no se expresa si el requisito de intensidad de la tributación ha de cumplirse en el momento de la transmisión de las participaciones de primer nivel o durante todo o parte del tiempo en que se haya generado la plusvalía latente o el fondo de comercio. Y, en fin, en qué consiste y cómo se puede saber si la plusvalía de participaciones de primer nivel «se corresponde» con algo tan difuso e indeterminable como las plusvalías latentes o el fondo de comercio generado por la entidad de segundo nivel durante el tiempo en que se poseyeron las participaciones transmitidas. Tengo para mí que esta es tarea imposible y la solución jurídica vendrá de la mano del derecho procesal, es decir, de las reglas de reparto de la carga de la prueba.

Siendo el requisito una excepción a la regla general de exención de las plusvalías por la transmisión de acciones de entidades que cumplen los requisitos legales (la entidad de primer nivel), la excepción es la no deducibilidad cuando la plusvalía de primer nivel se corresponde con plusvalías latentes o fondo de comercio de las de segundo nivel (hecho constitutivo de una mayor cuota tributaria). Por tanto será la Administración la que deba probar el hecho

excepcional constitutivo de su derecho a cobrar una cuota mayor. En otras palabras, como demostrar ese hecho será imposible en la inmensa mayoría de los supuestos, habría sido preferible eliminarlo en aras de amortiguar la excesiva conflictividad ya existente en el ámbito tributario.