

Incide en la problemática de la doble imposición internacional en los dos aspectos ya conocidos: doble imposición jurídica y doble imposición económica, dedicando a este concepto los artículos 31 y 32 de la LIS. En ambos conceptos, se indica que “**cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero**”, lo que implica que no se ha aplicado a las mismas la exención prevista en la determinación de la base imponible. Si se hubiese aplicado el método de exención, la aplicación de estas deducciones carecería de sentido.

### DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE.

Se produce doble imposición cuando un contribuyente español obtiene rentas en el extranjero y soporta respecto a las mismas un doble impuesto:

- + El impuesto exigido en el territorio fiscal de obtención de la renta.
- + El Impuesto sobre Sociedades español, al ser residente y tributar por su renta mundial

---

(=) DOBLE IMPOSICIÓN

El modelo establecido para evitar esta doble imposición internacional es el **método de imputación, con deducción en la cuota íntegra de la menor de las dos cantidades siguientes:**

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero**, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar** por las mencionadas rentas, si se hubiesen obtenido en territorio español.

El Impuesto sobre Sociedades reformado es continuista respecto a la aplicación del método de imputación, destacando las siguientes particularidades:

- El importe del **impuesto satisfecho en el extranjero**, se incluirá en la renta y **formará parte de la base imponible**, aun cuando no fuese plenamente deducible.

- Tendrá la consideración de **gasto fiscalmente deducible** en la formación de la base imponible, **la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea deducible** de la cuota íntegra por aplicación de la deducción para evitar la doble imposición jurídica.
- No se integrarán en la base imponible las **rentas negativas** obtenidas en el extranjero a través de un **establecimiento permanente**, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de actividad.  
No se integrarán las rentas positivas obtenidas con posterioridad hasta el importe de las rentas negativas no integradas.  
**Las rentas negativas derivadas de la transmisión** de establecimientos permanentes, se integrarán previa compensación con las rentas positivas netas de períodos impositivos anteriores que hayan tenido derecho a exención o a la deducción por doble imposición.
- Las cantidades **no deducidas por insuficiencia de cuota** íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes. Eliminación del plazo limitado para compensar.
- El derecho de la Administración para **comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años**. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar la aplicación de las deducciones que pretenda aplicar y su cuantía mediante:
  - ✓ Exhibición de la autoliquidación o liquidación de los períodos impositivos de origen de la deducción.
  - ✓ Contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Disposición Adicional 10: Las facultades de comprobación de la Administración Tributaria resultarán de **aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados**, en los que a 1/01/2015 no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Disposición Transitoria 23: **Deducciones por doble imposición pendientes de aplicar** que provienen de períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1/01/2015, no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.  
Podrán deducirse en los **períodos impositivos siguientes**, su importe se determinará teniendo en cuenta **el tipo de gravamen vigente en el período impositivo** que se aplique.

## EJEMPLO

### Deducción doble imposición jurídica

Una empresaresidente en España ha obtenido una renta en el extranjero por un importe de 400.000€, habiendo satisfecho en el país de origen un impuesto por

importe de 140.000€. Su base imponible, una vez integrada la renta obtenida en el exterior, es de 2.000.000€.

### ¿Cómo se aplica la deducción para evitar la doble imposición jurídica?

(Tipo de gravamen en España 25%, en el extranjero 35%).

Impuesto extranjero 140.000€ (35% 400.000)

Impuesto en España 100.000€ (25% 400.000)

Exceso de impuesto pagado en el extranjero 40.000€ (140.000-100.000)

Gasto deducible en base imponible 40.000€ (artículo 31.2)

**Deducción doble imposición jurídica -100.000€** (25%400.000) (artículo 31.1)

Base Imponible 1.960.000€ (2.000.000-40.000)

Cuota íntegra 490.000€ (25%1.960.000)

Deducción por doble imposición jurídica -100.000€

Cuota Líquida 390.000€ (490.000-100.000) (si no existiesen otras deducciones o bonificaciones)

## EJEMPLO

### Deducciones por doble imposición jurídica pendientes de aplicar

Una empresa residente en España tiene declaradas y soportadas deducciones por renta obtenidas en el extranjero en el ejercicio 2014, por un importe de 300.000€ (30% 1.000.000). En el ejercicio 2015 su base imponible es negativa. El ejercicio 2016 su base imponible es de 600.000€.

### ¿Cómo aplicará la deducción por doble imposición pendiente?

(Tipo de gravamen 2016, 25%)

**Recalculo de la deducción** por doble imposición pendiente 250.000€ (25% x 1.000.000) (teniendo en cuenta el tipo de gravamen del período impositivo 2016, en el que pretende aplicarse la deducción).

### 2016

Base Imponible 600.000€

Tipo gravamen 25%

Cuota íntegra 150.000€ (25% 600.000)

**Deducción por doble imposición** 150.000€ (pendiente para ejercicios posteriores 100.000€)

Cuota líquida CERO, (si no existen otras deducciones o bonificaciones)

## DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.

Se produce doble imposición económica cuando **dos países gravan la misma renta en dos sujetos pasivos diferentes**: la sociedad española perceptora de los dividendos y la sociedad extranjera que ha obtenido los beneficios repartidos en forma de dividendos, siendo ambas sociedades gravadas por sus respectivas Administraciones Tributarias.

(El beneficio se grava en la filial extranjera y el dividendo se grava nuevamente en la matriz cuando ésta lo recibe). **DOBLE IMPOSICIÓN.**

Para evitar esta doble imposición, se permite deducir en la matriz española el importe del impuesto efectivamente pagado por la filial extranjera sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos, (**impuesto subyacente**), siempre que el importe del mismo se incluya en la base imponible de la matriz española.

- Requiere que se **integre el IMPUESTO SUBYACENTE** en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español.
- La aplicación de esta deducción está sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:
  - a) **PARTICIPACIÓN:**  
Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente, sea de al menos el 5% ( $\geq 5\%$ ), o que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros (sea cual sea el grado de participación).
  - b) **PERMANENCIA:**  
Que la participación se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, que se mantenga el tiempo necesario para completar un año. (1 año).  
Este tiempo de permanencia puede computarse a nivel de grupo de sociedades (Artículo 42 del C. de Comercio).
- **DIVIDENDOS.** Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios los derivados de los valores representativos del capital o fondos propios, con independencia de su consideración contable. (CAPITAL A EFECTOS MERCANTILES).
- **PRÉSTAMOS DE VALORES,** la deducción no resultará aplicable en la entidad prestataria que recibe el dividendo si el importe recibido debe entregarse al prestamista en cumplimiento de las obligaciones del contrato de préstamo. El importe recibido como retribución del préstamo por la entidad prestamista, puede generar el derecho a deducción en la medida que la entidad prestamista:
  - Conserve el registro contable de dichos valores.
  - Cumpla los requisitos para aplicar la deducción (participación y permanencia).
- **IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO,** se considerarán los siguientes:
  - + Impuestos efectivamente pagados por las filiales de primer nivel, no residentes.
  - + Impuestos efectivamente pagados por las filiales de segundo nivel.
  - + Impuestos efectivamente pagados por las filiales de tercer nivel.
  - + ... Sucesivamente.

(En la parte imputable a los beneficios obtenidos con cargo a los cuales se pagan los dividendos a la entidad partícipe).

## ■ **LÍMITE DE LA DEDUCCIÓN.**

- + Deducción por doble imposición jurídica internacional.
- + Deducción por doble imposición económica internacional.

LÍMITE ≤

Cuota íntegra que correspondería en España por esa misma renta, si se hubiese obtenido en territorio español.

Los excesos sobre el límite no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible:

- **RENTAS NEGATIVAS** por la transmisión de la participación en una entidad, previamente adquirida a otra entidad del grupo de sociedades.  
Minoración = Renta negativa – Renta positiva de la transmisión precedente exenta.
- **RENTAS NEGATIVAS** derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente.  
Minoración = Renta negativa – Dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada no residente, a partir del período impositivo iniciado en el año 2009.
- **COMPROBACIÓN DE LAS DEDUCCIONES**, el derecho de la Administración prescribirá a los 10 años de contar desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo establecido para presentar declaración o autoliquidación del período impositivo en que se generó la deducción.
- El derecho de la Administración para **comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años**. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar la aplicación de las deducciones que pretenda aplicar y su cuantía mediante:
  - ✓ Exhibición de la autoliquidación o liquidación de los períodos impositivos de origen de la deducción.
  - ✓ Contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Disposición Adicional 10: Las facultades de comprobación de la Administración Tributaria resultarán de **aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados**, en los que a 1/01/2015 no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Disposición Transitoria 23: Deducciones por doble imposición pendientes de aplicar que provienen de períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1/01/2015, no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra. Podrán deducirse en los **períodos impositivos siguientes**, su importe se determinará teniendo en cuenta **el tipo de gravamen vigente en el período impositivo** que se aplique.

## EJEMPLO

### Deducción por doble imposición económica: dividendos

Una entidad española participa en el 4% del capital de una sociedad extranjera no residente, participación que conserva desde hace 3 años, adquirida en 25.000.000€. La sociedad no residente ha obtenido 20.000.000€ de beneficios, que tributan en el país de origen a un tipo del 32%, por lo que el resultado neto de impuestos es de 13.600.000€, que la entidad extranjera reparte en concepto de dividendos, correspondiendo a la entidad española un importe de 544.000€ que fueron transferidos a la entidad española sin ningún impuesto adicional.

#### ¿Qué deducción por doble imposición económica aplicará en 2015?

Impuesto subyacente pagado por la entidad no residente.

$800.000 = 544.000 / (1 - 0,32)$  , beneficio bruto sin impuestos

$800.000 \times 32\% = 256.000\text{€}$  (800.000-544.000), impuesto subyacente.

Límite = Cuota íntegra que correspondería pagar en España.

Límite = 224.000€ (28% 800.000) **En 2017 aplicaríamos del 25% 200.000 (25% 800.000)**

La entidad española debe incluir en su base imponible el impuesto subyacente pagado por la entidad no residente mediante un ajuste positivo de +256.000€. Aplicará una deducción en su cuota por doble imposición económica de 224.000€. **En 2017 200.000**

El exceso de imposición: 32.000€ (256.000-224.000), no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible (artículo 32.4 LIS) **El exceso en 2017 sería 56.000€, es decir 256.000-200.000**

#### ¿Qué ocurrirá si a la hora de transferir el dividendo a la empresa española se abonase un impuesto sobre no residentes del 10%?

Impuesto no residente 54.400€ (10% 544.000)

Impuesto subyacente 256.000€

- ◆ Deducción por doble imposición jurídica  
Pagado en el extranjero 54.400€  
Impuesto en España 224.000€ **200.000 (en 2017)**  
Deducción aplicable 54.400€
- ◆ Deducción por doble imposición económica  
Impuesto subyacente 256.000€

Límite conjunto de ambas deducciones

224.000€ (28% 800.000) **200.000€ (25% 800.000 en 2017)**

Deducción aplicable 169.600€ (224.000-54.400) **Deducción 145.600 en 2017 (200.000-54.400)**

El exceso de imposición 32.000€ (256.000-169.600-54.400), no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible. En 2017 el exceso de imposición son 56.000

La entidad española deberá realizar los siguientes ajustes extracontables:

+54.400€ por el impuesto pagado en el extranjero al transferir los dividendos a la sociedad española.

+256.000€ por el impuesto subyacente abonado por la sociedad extranjera participada.

Y aplicaría en su cuota íntegra las siguientes deducciones:

- Doble imposición jurídica internacional 54.400€
- Doble imposición económica internacional 169.600€ 145.600 en 2017