

Impuesto sobre Sociedades. Dedución para evitar la doble imposición internacional en materia de dividendos y participaciones en beneficios

Vicente Clemente
Abogado, PFCM Abogados, SCP

1. Introducción

Publica el Boletín Oficial del Estado (BOE) número 170, del día 18 de julio de 2006, la Ley 25/2006, de 17 de julio, «por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera». El título de la Ley, tan extenso como descriptivo, sin embargo no hace mención al contenido de su artículo primero, precepto que viene a modificar breve pero significativamente, el artículo 32.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹ (en adelante LIS), que regula la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), para evitar la doble imposición económica internacional en materia de dividendos y participaciones en beneficios.

Esta modificación nos ha servido de excusa para realizar un somero análisis del fenómeno de la doble imposición, y de los métodos utilizados en la LIS para eliminarla. A ello dedicamos el presente trabajo.

2. La doble imposición

El IS español grava la renta mundial obtenida por las personas jurídicas¹⁰, y otros, residentes en España; con independencia del lugar donde estas rentas hayan sido obtenidas, en España o en el exterior, y con independencia de la condición, de residente o no residente en España, del pagador de las mismas.

En el ámbito del IS, se produce doble imposición cuando una renta sujeta a este impuesto ha sido gravada previamente, bien por este mismo impuesto en sede de otro sujeto pasivo del mismo, o bien por un impuesto de naturaleza análoga o similar al IS, de aplicación en otro Estado distinto de España. En el primer caso hablamos de doble imposición interna, y en el segundo, de doble imposición internacional.

⁹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 11 de marzo; C.E. B.O.E. de 25 de marzo).

¹⁰ El artículo 4 LIS establece que constituye el hecho imponible del IS la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

Al tratar de la doble imposición, distinguiremos los conceptos de doble imposición jurídica y de doble imposición económica. Se produce doble imposición jurídica cuando un sujeto pasivo del IS ha obtenido rentas en un Estado distinto de España que, habiendo sido gravadas en ese Estado fuente por un impuesto de naturaleza análoga o similar al IS, van a quedar sometidas a gravamen por el IS español. La doble imposición jurídica supone un doble gravamen a la misma persona.

Hay doble imposición económica cuando el objeto del doble gravamen es la renta, la misma renta, bien que en sede de dos sujetos pasivos diferentes; y ésta puede darse tanto en el ámbito interno como en el internacional. Se produce doble imposición económica interna cuando una compañía residente en España paga dividendos a su matriz, también residente en España. Los beneficios de la filial han tributado en el IS, y los dividendos distribuidos con cargo a esos beneficios integrarán, a su vez, la base imponible del IS en la matriz¹¹. Si la filial es no residente en España, la distribución de dividendos provocará una situación de doble imposición económica internacional, toda vez que el beneficio de la filial habrá sido sometido al IS local en el Estado de su residencia, y los dividendos recibidos por la matriz residente en España con cargo a esos beneficios, serán sometidos al gravamen del IS español.

3. Métodos para eliminar la doble imposición

Se acepta sin especial discusión que es al Estado de la residencia a quien compete establecer los mecanismos para eliminar la doble imposición, toda vez que es este Estado quien la genera, al gravar la renta mundial del sujeto pasivo, aun cuando parte de la misma haya sido obtenida y gravada en el exterior.

En el IS se han venido utilizando dos métodos para eliminar la doble imposición, el método de la exención y el método de la imputación. Opera el primero de ellos en la base imponible: supuesto que un sujeto pasivo del IS obtenga una renta en un Estado distinto de España, que ha sido sometida a gravamen en ese Estado por un impuesto análogo al IS, queda esta renta exenta del IS español, no integrando su base imponible y no generando, por ello, doble imposición. El método de la imputación opera en la cuota: lo obtenido y gravado en el exterior sí integra la base imponible del IS, a la que se aplica el tipo de gravamen, permitiendo deducir de la cuota resultante, el impuesto efectivamente pagado en el exterior, con el límite del que correspondería pagar según el IS español.

Son éstos los métodos para eliminar la doble imposición que utiliza el Derecho positivo tributario español, tanto en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional suscritos por España, como en la LIS. En ésta, encontramos cinco artículos dedicados a la materia. Los artículos 21 y 22, que utilizan el método de la exención: el primero, para evitar la doble imposición económica internacional, en dividendos y rentas de fuente extranjera, derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español; y el artículo 22, que también lo aplica para eliminar la doble imposición jurídica internacional, a determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

11 Al respecto, el artículo 10.1 LIS dispone que la base imponible del IS estará constituida por la renta en el periodo impositivo, el resultado contable, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

Por su parte, los artículos 30, 31 y 32 instrumentan el método de la imputación. El artículo 30¹² permite realizar determinadas deducciones en la cuota del IS, para eliminar la doble imposición económica interna en dividendos y plusvalías de fuente interna. El artículo 31¹³, de aplicación a cualquier tipo de renta, tiene por objeto eliminar la doble imposición jurídica internacional. Y, por último el artículo 32, modificado por la Ley 25/2006, de 17 de julio, al que aludíamos al comienzo, que, como ya hemos dicho, tiene por finalidad eliminar la doble imposición económica internacional en materia de dividendos y participaciones en beneficios.

4. La deducción para evitar la doble imposición económica internacional en materia de dividendos y participaciones en beneficios

Analizaremos esta deducción a la luz del siguiente supuesto. Una compañía filial, residente en un Estado distinto de España, obtiene beneficios, que son gravados por el IS local, acordando, posteriormente, el pago de dividendos, con cargo a los beneficios restantes después de impuestos, a su compañía matriz, residente en España, quien integrará el dividendo percibido en la base imponible del IS. Se produce así un supuesto de doble imposición económica internacional: la misma renta ha sido sometida a un doble gravamen por dos impuestos de naturaleza análoga o similar, impuestos directos, en sede de dos personas distintas; el primero de ellos, en sede de la filial no residente, cuando fue gravada por el IS local extranjero, y el segundo, en sede de la matriz residente en España, donde resultará gravada por el IS español.

Dicha doble imposición podrá ser evitada mediante la aplicación de la deducción en la cuota que regula el artículo 32 LIS. Para ello es presupuesto necesario que la compañía matriz sea dueña, directa o indirectamente, de una participación en el capital de la compañía filial de, al menos, el cinco por ciento, y que esta participación la hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que fuera exigible el beneficio distribuido, o en su defecto, la mantenga durante el tiempo necesario que reste para completar un año.

Cumpliendo los anteriores requisitos, la compañía matriz podrá deducir de la cuota del IS español, el impuesto efectivamente pagado por la filial, el IS local extranjero, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonaron los dividendos por la filial a la matriz, lógicamente, en la cuantía y proporción correspondiente de tales dividendos, y siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del IS de la matriz. Es evidente que el importe del IS local extranjero

12 En dividendos, deducción en la cuota íntegra del 50% de la misma, que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos; y del 100% cuando el porcentaje de participación en la filial supere el 5%, y se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo, o en su defecto se mantenga durante el tiempo necesario para completar un año. En plusvalías, se deducirá el importe que resulte de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los incorporados al capital social, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, o al importe de las rentas computadas si este fuera menor.

13 Permite deducir de la cuota íntegra la menor de las siguientes cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS, o el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por esas rentas, si hubieran sido obtenidas en territorio español.

pagado por la compañía filial no pudo formar parte del dividendo distribuido y, por ello, no pudo integrar el resultado contable de la compañía matriz, ni la base imponible de su IS¹⁴. Para cumplir este requisito, habrá que realizar un ajuste extracontable positivo al resultado contable de la compañía matriz, por importe de la cuota del IS local extranjero pagado por la compañía filial, en la proporción que corresponda.

La aplicación de esta deducción elimina la doble imposición, toda vez que la compañía matriz española podrá deducir de la cuota del IS español, el importe del IS local extranjero pagado por la compañía filial, en proporción a su participación en el capital de ésta y, por ello, la renta no habrá sido sometida a un doble gravamen.

Ahora bien, el legislador español limita esta deducción al importe en que la pueda causar el IS español¹⁵, es decir, hasta el monto de la cuota del IS español. Por ello, el importe de esta deducción, sumado al importe de la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional regulada en el artículo 31 LIS, respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, si resultara de aplicación, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Hasta aquí, la eliminación de la doble imposición será efectiva, siempre que el beneficio del que deriva el dividendo recibido por la compañía matriz hubiera sido obtenido directamente por la filial. Si el beneficio hubiera sido obtenido por una subfilial de primer o ulterior nivel de la filial, y hubiera sido gravado por el IS local extranjero en sede de la subfilial, este impuesto no se estaría considerando a la hora de establecer el importe de la deducción. Consciente de esta circunstancia, antes de la reforma aquí comentada, la norma permitía, con alguna limitación, considerar como impuesto efectivamente pagado en el extranjero, el impuesto satisfecho por las subfiliales participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquéllas, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, siempre que dichas participaciones directas no sean inferiores al cinco por ciento, y cumplan el requisito del año en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación. Se ampliaba así el ámbito de la deducción al IS pagado por las subfiliales de primer y segundo nivel de la filial, siempre que la participación en éstas lo fuera de forma directa.

No obstante, quedaba excluido del ámbito de aplicación de la deducción el IS local extranjero que pudieran haber soportado las subfiliales de tercer y ulterior nivel, limitación ésta que, en la práctica, podía suponer la no aplicación de la deducción en estructuras matriz/filial con más de tres niveles. Véase, sin embargo, que la deducción en la cuota para eliminar la doble imposición económica interna en materia de dividendos¹⁶, regulada en el artículo 30 LIS, no establece limitación alguna en su aplicación, a nivel alguno de filial.

La reforma efectuada supone eliminar estas restricciones, de tal manera que, en adelante, tendrá la consideración de impuesto efectivamente pagado en el extranjero, el impuesto satisfe-

14 Vid. supra, nota 3.

15 Artículo 32.3 LIS.

16 Regulada en el artículo 30 LIS. Vid. supra nota 4.

cho por las subfiliales participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquéllas, y así sucesivamente, sin límite alguno de grado u orden de la subfilial. El texto vigente, tras la modificación, del artículo 32.2 LIS resulta como sigue (en cursiva la modificación introducida):

«Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquéllas, y *así sucesivamente*, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que dichas participaciones no sean inferiores al cinco por ciento y cumplan el requisito a que se refiere el apartado anterior en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación.»

Por último, y con el fin de facilitar la aplicación de esta deducción a los sujetos pasivos del IS, si en el periodo impositivo no hubiera cuota bastante para materializar la deducción, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos¹⁷.

5. Conclusión

Aunque la Ley 25/2006, de 17 de julio, conforme su Disposición Final 4ª, apartado Uno, entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el miércoles día 19 de julio de 2006, la nueva redacción del artículo 32.2 LIS, por disponerlo así tanto el artículo primero, como la Disposición Final 4ª, apartado Dos, de la norma, resulta de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del día 1 de enero de 2005; por lo que habrá podido ser utilizada en la declaración del IS del ejercicio de 2005¹⁸, por aquellos sujetos pasivos del Impuesto cuyo periodo impositivo coincida con el año natural, cuyo plazo de presentación finalizó seis días después de la entrada en vigor de la norma.

Para estos periodos impositivos, la reforma efectuada elimina toda restricción en la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición económica internacional, permitiendo deducir efectivamente el impuesto pagado, sea cual sea el nivel de la filial que consideremos, en términos similares a los de la deducción para evitar la doble imposición económica interna.

Ello supondrá que los sujetos pasivos del IS español que reciban dividendos o participaciones en beneficios de sus filiales y subfiliales no residentes en España, de cualquier orden, podrán materializar la deducción de los IS locales, pagados en el exterior por estas compañías, sin límite de nivel, grado u orden de la filial y subfilial.

La eliminación de esta restricción al grado u orden de la filial, va a permitir a los sujetos pasivos del IS español que realicen actividades económicas en el exterior a través de filiales, una mayor libertad para estructurar sus compañías participadas, sin pérdida de este incentivo tributario. La modificación introducida afirma la neutralidad del IS y mejora la competitividad de este impuesto y, por ello, coadyuva a la consecución de una mayor competitividad de la economía española.

17 Artículo 32.4 LIS.

18 Conforme dispone el artículo 136.1 LIS, la declaración del IS se presentará en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.