



Deducción por doble imposición internacional: cómo mejorar la competitividad de las pymes

Evitar totalmente la doble imposición internacional es imposible. No obstante, con las novedades introducidas por la Reforma Fiscal, tales como el nuevo tratamiento fiscal de los dividendos y plusvalías de las participaciones, la regulación especial para sociedades holding, la desaparición del límite temporal, el establecimiento de una tributación mínima de al menos el 10%, etc., se mejora la competitividad de nuestras medianas empresas frente a las grandes



David García Vázquez

Responsable de Fiscalidad de Costes Laborales en Alma Consulting Group

En el ámbito tributario, al igual que ocurre con las actividades de las personas físicas, para evitar que se dé el fenómeno de la doble imposición, los países suelen firmar convenios, estableciéndose en ellos el lugar donde deben tributar los rendimientos que perciben estas sociedades mercantiles. Normalmente se establece una tributación compartida cuando el rendimiento que obtiene la sociedad consiste en intereses, dividendos, cánones.

Sin embargo, cuando hablamos de beneficios empresariales (ingresos de su actividad comercial), estos rendimientos normalmente se gravan por convenio en el país donde reside la sociedad, salvo que esta sociedad disponga de un establecimiento permanente (en adelante, ep) en el país donde se originan estos rendimientos.

Cuando existen estos establecimientos permanentes se suele establecer por convenio una tributación compartida, planteándose la complejidad de determinar que ingresos y gastos de la sociedad corresponden al ep, concepto este último que plantea en ocasiones muchos quebraderos de cabeza para determinar si existe o no un establecimiento permanente. Como norma general, los convenios de la OCDE consideran como establecimiento permanente un lugar fijo de negocios donde se realiza una actividad empresarial.

Nuestra normativa interna considera que se da un establecimiento permanente cuando se dispone de una sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras, explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses.

En relación a si existe o no establecimiento permanente, es de destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero del 2012, que entiende que existe un establecimiento permanente cuando una sociedad no residente en España opera a través de una sociedad filial que distribuye, fabrica y promociona los productos por encargo de la entidad no residente. Llega el alto tribunal a esta conclusión tras ver los dos contratos de promoción y distribución que unen a ambas sociedades.

Este tribunal también se pronuncia de la misma manera en la Sentencia de 18 de junio del 2014. Considera que se da un establecimiento permanente en España cuando la filial solo cede unos almacenes de manera exclusiva y promociona los productos, sin tener ningún tipo de decisión sobre la matriz situada en Inglaterra (hasta el año 1996 la filial aparte de estas funciones transformaba los productos).

Dejando al margen el concepto del establecimiento permanente, para evitar que tributemos dos veces por el mismo rendimiento, nuestro ordenamiento jurídico actualmente regula la deducción por doble imposición internacional en el Impuesto Sobre Sociedades. En esta materia se producen importantes cambios, entre otros, se consigna una nueva exención para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente española (esto es, obtenidos de sociedades filiales españolas), en términos similares a la exención para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente extranjera (de compañías filiales no residentes), que ya existía en el IS. La técnica empleada por nuestro legislador para conseguir dicha equiparación ha sido la unificación bajo un mismo artículo (el nuevo 21 LIS) de ambas exenciones destinadas a evitar la doble imposición, estableciendo así requisitos comunes para su aplicación y para la corrección de la doble imposición de dividendos y plusvalías, con independencia de su origen

PRINCIPALES NOVEDADES DE LA REFORMA FISCAL

1. Nuevo tratamiento fiscal de los dividendos y plusvalías de las participaciones

Tras la aprobación de la nueva Ley 27/2014, y atendiendo a las demandas planteadas al respecto por la Comisión Europea 2010/411, se introduce una modificación sustancial de los mecanismos para evitar la doble imposición económica que equipara el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, sustituyéndose el mecanismo de deducción por un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes, con dos aspectos fundamentales:

Tras la aprobación de la nueva Ley 27/2014, se equipara el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes

- Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas.
- Establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas.

En la anterior legislación, regulada en Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), se distinguía en este aspecto entre residentes y no residentes, distinguiendo además si las rentas se obtenían por dividendos o por plusvalías de la venta de las participaciones sociales.

a) Sociedad filial es residente

En el caso de entidades residentes, si la matriz tenía más del 5% de los títulos de la filial se obtenía una exención del 100% en el IS de la matriz por la venta o del cobro de los dividendos de la filial. Por el contrario, si el volumen era menor al 5% del capital social, la reducción aplicable era del 50%.

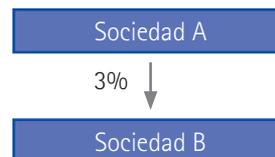
Además, la Ley aplica una deducción en caso de venta de la participada sobre la parte de la plusvalía obtenida en la venta que se correspondiese con reservas generadas por la participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Obviamente, las reservas consideradas eran las que correspondieran proporcionalmente al % de participación de la matriz en la filial.

b) Sociedad filial es no residente

Este régimen difería del previsto para las participadas no residentes sobre las que, cumpliéndose los requisitos básicos de participación mínima (5%) y de tenencia mínima (1 año), el régimen era de exención total tanto sobre los dividendos como sobre las plusvalías obtenidas por la venta de las participaciones sociales de la matriz en la filial cuando se dieran ciertas cautelas.

Con la reforma fiscal materializada con la aprobación de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que entró en vigor en el 1 de enero del 2015, se establece con carácter general que el antiguo de sociedades no residentes se aplique también a los residentes, siempre que se den los siguientes requisitos:

1. **Participación significativa.** Se exige una cuota de participación, al menos el 5%, o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros. De tal manera que si tenemos una participación inferior al 5% ya no cabe la deducción parcial en el IS como contemplaba la anterior normativa. Así, por ejemplo, en el caso de una sociedad española A que tenía el 3% del capital de una sociedad B.



Con la anterior normativa, la sociedad A tenía una exención del 50% del dividendo cobrado de la sociedad B. Con la nueva normativa de la Ley 27/2014, por percibir este dividiendo, la sociedad A ha de tributar al 100%.

2. **Mantenimiento de la participación.** La sociedad matriz deberá mantener ininterrumpidamente durante al menos un año, teniéndose en cuenta el periodo que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades, definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

Con esta nueva medida parece ser que el legislador pretende favorecer la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas. Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición.

2. Regulación especial para sociedades holding

La nueva normativa ha introducido un apartado para prevenir la constitución de sociedades meramente instrumentales. Normativa que debe ser tenida muy en cuenta por los asesores fiscales cuando analizamos determinadas operaciones fiscales de optimización societaria.

En este sentido, si la sociedad instrumental situada entre un *holding* y otra sociedad operativa fuese una sociedad "patrimonial" cuyas rentas, en más del 70% estuviesen constituidas por dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones sobre las que no hubiese tributado (aplicación de la exención), para que la holding pudiese aplicar las exenciones en dividendos y rentas derivadas de transmisión de participaciones de al menos el 5%, sería necesario que su participación indirecta en las sociedades participadas por la sociedad vehículo también alcanzase al menos el 5%.

Por consiguiente, desde el 1 de enero de 2015 la Sociedad A que participa en la Sociedad Instrumental en un 15%, no tendrá derecho a la exención regulada en el artículo 21, al tener una participación indirecta en

la Sociedad C del 3%. El esquema impositivo se muestra en el gráfico 1.

3. Desaparece el límite temporal

El límite temporal para aplicar esta deducción, en el caso que no pudiera emplearse en el ejercicio tributario que se genera por insuficiencia de cuota íntegra del IS, en principio con la reforma fiscal y tras la publicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), en principio no tiene plazo establecido.

No obstante, si superan los 10 años, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda, resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

4. Tributación mínima

En caso de participación en entidades no residentes, se exige que la participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de al menos el 10% (ya sea sobre la renta, ingresos u otros elementos indiciarios de la renta), con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción.

5. Gasto no deducible

Debemos tener en cuenta que a los efectos de aplicar la exención, es importante que la renta distribuida no tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible en la filial.

CONCLUSIONES

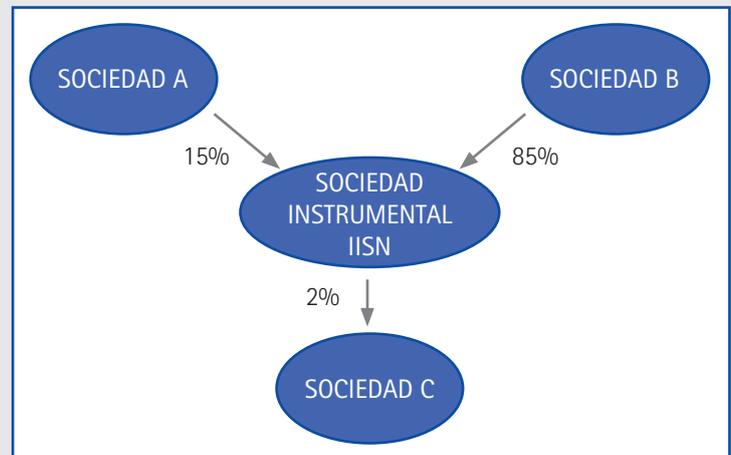
Con la reforma fiscal se pretende mejorar la competitividad de nuestras medianas empresas frente a las grandes compañías.

Es necesario aumentar la participación en entidades residentes por la tributación del posible reparto de dividendos dado que a partir de este ejercicio 2015 las participaciones inferiores al 5% no darán derecho a eliminación alguna de la doble imposición.

En cuanto a las participaciones en entidades no residentes, ya no es suficiente para aplicar la exención que la participada resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, por cuanto se exige la existencia de tributación nominal por un impuesto extranjero en al menos un 10%.

De esta manera, se acaba con conflictos como los planteados con figuras híbridas como los juros brasileños. Normalmente se consideran estas figuras híbridas, cuando un instrumento financiero se considera pasivo financiero en un país (sede donde reside la filial) y en otro país un rendimiento de patrimonio (sede donde se considera que reside la matriz). En el primer país la re-

Gráfico 1. Esquema impositivo sociedades holding



muneración es deducible en concepto de intereses (en el caso expuesto de los juros brasileños) y en el segundo país se considera un dividendo (el caso de nuestro país), con la consecuencia que ello conlleva respecto a la aplicación de doble imposición internacional de fuente extranjera que establece nuestro ordenamiento.

Así, los tribunales de nuestro país, en concreto la Audiencia Nacional, mediante la Sentencia emitida en fecha 27 de febrero del 2014, considera que estos juros brasileños son en realidad dividendos, ya que en la naturaleza de esta fórmula fiscal de pago no existe ningún crédito que justifique el cobro de los mismos y, sin embargo, sí se basan en una retribución por los beneficios que obtienen de estas sociedades/filiales brasileñas. Consecuentemente, al calificarlos como dividendos, las compañías que cobran estos rendimientos van a poder aplicar la deducción por doble imposición internacional que regula el artículo 21 LIS. Esta sentencia de alguna manera viene a ratificar el tratamiento fiscal como dividendos que se da a esta figura en otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, como es el caso de la jurisprudencia de Alemania tras la publicación de la Sentencia del Tribunal Federal Alemán de fecha 6 junio del 2012.

No obstante, evitar totalmente la doble imposición internacional es imposible, ya que requeriría una cooperación internacional de las autoridades tributarias absolutamente inimaginable y, aparte, supondría una merma importante en la soberanía de los estados, con lo que debemos considerar la normativa interna de cada país, al margen de lo previsto en los convenios de doble imposición, cuando planteamos una actividad económica en un país extranjero. ■

SÓLO EN http://estrategiafinanciera.wke.es	Acceda a:
	Doble imposición: un problema de los negocios internacionales
	Nuevo régimen fiscal para Operaciones Vinculadas
	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades