



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas

LOS MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Presentado por:

Daniel Martín Soleto

Tutelado por:

Alejandro Menéndez Moreno

Valladolid, 12 de julio de 2022

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ASPECTOS GENERALES	9
2.1 NATURALEZA, CARACTERÍSTICAS Y ÁMBITO DE APLICACIÓN	9
2.2 EL HECHO IMPONIBLE. LOS CONCEPTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DE ENTIDAD PATRIMONIAL	10
2.3 LOS CONTRIBUYENTES. LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA Y EL DOMICILIO FISCAL.....	14
2.4 PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO Y DECLARACIÓN DEL IMPUESTO	17
2.5 CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA. LA BASE IMPONIBLE	19
2.6 DEUDA TRIBUTARIA	21
2.6.1 <i>Los tipos de gravamen</i>	21
2.6.2 <i>La cuota íntegra, líquida y la tributación mínima</i>	24
3. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: CONCEPTO, MODALIDADES, MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA.....	31
3.1 CONCEPTO	31
3.2 MODALIDADES.....	33
3.2.1 <i>Doble imposición jurídica</i>	33
3.2.2 <i>Doble imposición económica</i>	34
3.3 MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	35
3.4 MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	39
4. DEDUCCIONES	43
4.1 DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE	43
4.1.1 <i>Requisito de las entidades, cálculo y deducción no practicada.</i>	43
4.1.2 <i>Rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente. Tratamiento de las rentas negativas de establecimientos permanentes y de la transmisión de los mismos.</i>	46
4.1.3 <i>La comprobación de las deducciones.</i>	49
4.2 DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS	50
4.2.1 <i>Cálculo de la deducción, requisitos y rentas equivalentes a dividendos.</i>	50
4.2.2 <i>Deterioro de la participación, deducción no practicada y transmisión de la participación.</i>	54
4.2.3 <i>Comprobación de deducciones y régimen transitorio.</i>	56
4.3 LÍMITE CONJUNTO PARA LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN Y LÍMITE CUANTITATIVO APLICABLE A LAS GRANDES EMPRESAS	57

5. EXENCIONES	58
5.1 REGULACIÓN GENERAL DE LAS EXENCIONES COMO MÉTODO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	58
5.2 EL RÉGIMEN DE EXENCIÓN EN EL SUPUESTO DE DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS	61
5.3 EL RÉGIMEN DE EXENCIÓN EN EL SUPUESTO DE TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES.....	64
5.4 EXENCIÓN DE RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	66
6. CONCLUSIONES	68
7. BIBLIOGRAFÍA	75
ANEXO 1. ESQUEMA GENERAL DE LA LIQUIDACIÓN DEL IS	78

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

CCom: Código de Comercio.

CDI: Convenio de Doble Imposición.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CV: Consulta vinculante.

DGT: Dirección General de los Tributos.

ED: Estimación directa.

EI: Estimación indirecta.

EP: Establecimiento permanente.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

IS: Impuesto de Sociedades.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LGT: Ley General Tributaria.

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades.

LSC: Ley de Sociedades de Capital.

PGC: Plan General de Contabilidad.

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

TR: Texto Refundido.

ZEC: Zona Especial Canaria.

RESUMEN

Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional juegan un papel fundamental en el sistema impositivo de cualquier país y, en consecuencia, en el Estado español. Resulta esencial una buena regulación de este tipo de instrumentos desde el punto de vista recaudatorio, pero también como elemento clave para atraer inversión extranjera, lo cual tendrá una influencia directa en el crecimiento económico, el empleo y, en definitiva, la prosperidad y el bienestar de un país. En el presente trabajo se lleva a cabo un análisis de las diferentes medidas y métodos que emplea el sistema impositivo español para evitar las situaciones de doble imposición, especialmente las deducciones y exenciones que influyen en el procedimiento de liquidación del Impuesto de Sociedades. Además, se trata de poner de manifiesto la importancia adquirida por los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) como mecanismo de cooperación entre estados, sirviendo de base para la regulación interna de cada país y, sobre todo, su importante contribución al incremento de la seguridad jurídica en el mundo globalizado actual, donde las empresas extienden su actividad en los mercados globales.

Palabras clave: Doble imposición, deducciones, exenciones, Convenios de Doble Imposición.

Códigos de clasificación JEL: K22, K30, K34.

ABSTRACT

The mechanisms to avoid international double taxation play a fundamental role in the tax system of any country and, consequently, in the Spanish State. An appropriate regulation of this type of instrument is essential from the collection point of view, but also as a key element to attract foreign investment, which will have a direct influence on a country's economic growth, employment and, ultimately, prosperity and well-being. In this paper, an analysis of the different measures and methods used by the Spanish tax system to avoid situations of double taxation has been carried out. In particular, the analysis has focused on deductions and exemptions that influence the Company Tax settlement procedure. In addition, this paper aims to highlight the importance acquired by the Double Taxation Agreements (DTAs) as a mechanism of cooperation between states, serving as a basis for the internal regulation of each country and, above all, its important contribution to the increase of legal certainty in today's globalized world, where companies extend their activity in global markets.

Key words: Double taxation, reductions, exemptions, Double Taxation Agreements.

JEL Classification Codes: K22, K30, K34.

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo del presente trabajo se pretende abordar la regulación del impuesto de sociedades (IS), en concreto, centrándose en el análisis de las medidas para evitar la doble imposición internacional en lo que a este impuesto se refiere. Tal y como se expondrá a lo largo de los capítulos siguientes, existen diferentes medidas y métodos entre los que pueden optar los países para evitar el fenómeno de la doble imposición. Es posible adoptar medidas unilaterales o, en su caso, bilaterales tales como los extendidos Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), siendo uno de los principales instrumentos utilizados por los diferentes Estados para regular esta cuestión fiscal.

El desarrollo de la actividad económica y empresarial puede dar lugar a situaciones de doble imposición jurídica y económica, tanto en el interior del Estado español (doble imposición interna) como en las relaciones con terceros países (doble imposición internacional). En este trabajo se analizan los casos transfronterizos para lo cual se lleva a cabo un estudio de las dos principales medidas adoptadas en la legislación del IS para evitar la doble imposición, a saber, las deducciones y las exenciones. En función de la medida aplicada los efectos serán diferentes, dado que una deducción se traduce en una reducción de la cuota a pagar, mientras que una exención implica no tener que pagar por el hecho imponible.

El estudio de la regulación del IS y, en concreto, la problemática de la doble imposición suscita un especial interés en el actual mundo globalizado donde las empresas extienden su actividad a una multitud de países. Este fenómeno, consecuencia de la existencia de un mercado global, hace particularmente compleja la regulación fiscal respecto de los impuestos que deben pagar las empresas. Por ejemplo, es posible que una sociedad española desarrolle su actividad en toda la UE e incluso en otros continentes, generando beneficios en todos y cada uno de los países en los que venda sus productos o preste sus servicios y, en consecuencia, pagando impuestos en cada país por los beneficios generados en él. Si el Estado español exigiese a esa sociedad el pago de impuestos en España, dado que es una sociedad española, por todo el beneficio global obtenido, estaríamos ante una clara situación de doble imposición ya que la sociedad en cuestión estaría pagando impuestos dos veces por las mismas rentas y en diferentes países, es decir, estaríamos ante una situación de doble imposición jurídica. También pueden darse situaciones más complejas en las que se produce la intervención de filiales, sociedades holding, entidades participadas y demás estructuras empresariales que añaden mayor complejidad a la regulación de esta cuestión. Para evitar este tipo de situaciones se articulan toda una serie de medidas destinadas a evitar escenarios

injustos que lleven a “pagar dos veces por lo mismo”, lo cual podría suponer un desincentivo a la inversión e innovación y, en definitiva, al crecimiento económico de cualquier país.

En este sentido, celebrar CDI presenta ventajas desde la perspectiva del país contratante y desde la de los inversores. Desde el punto de vista del país contratante, estos convenios generan un ambiente favorable a la inversión ya que, al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados, aun en el caso de modificación de la Ley interna. Además, consolidan un marco legal seguro y predecible, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación. A la vez, son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para frenar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiera. También facilitan que la Administración, al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias. Por otro lado, desde la perspectiva del inversor, los CDI permiten aliviar o neutralizar la doble imposición sin que dichos métodos puedan ser alterados por los países contratantes. Además, normalmente se incluye un procedimiento amistoso mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias, otorgando seguridad al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses. Finalmente, la inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política para obligar a los extranjeros a pagar más impuestos que los residentes.

Además, en los últimos tiempos han sido constantes los debates en los que se han vertido todo tipo de declaraciones sobre los verdaderos impuestos pagados por las empresas, especialmente las grandes multinacionales que operan en todo el mundo. Por ejemplo, en algunos casos se ha acusado a dichas empresas de pagar impuestos por sus beneficios a unos tipos excesivamente bajos, de no tributar por algunos de sus beneficios o de acogerse a las ventajas fiscales de las conocidas como jurisdicciones no cooperativas (anteriormente conocidos como paraísos fiscales) etc. En todos estos debates muchas veces se obvian cuestiones fiscales relacionadas con la doble imposición como los verdaderos impuestos pagados en cada estado, las exenciones, las deducciones y la existencia de CDI entre países que, en conjunto, es lo que determina el tipo impositivo pagado realmente en cada Estado

en función de los beneficios obtenidos. Un estudio de la regulación fiscal existente en este aspecto resulta de especial utilidad para poder comprender los datos que muestran las estadísticas y ver si realmente las empresas están cumpliendo sus obligaciones fiscales de acuerdo con la normativa nacional e internacional aplicable.

Además, la regulación del IS tiene un gran interés en tanto que supone una partida relativamente importante de recaudación para los Estados. En el caso de España supone alrededor del 7% del total de la recaudación tributaria y entre el 2-3 % del PIB. Además, recientemente han salido a la luz propuestas referidas a este Impuesto, por ejemplo, destaca la reforma aprobada por la OCDE tratando de establecer un tipo mínimo en el IS del 15% para las multinacionales, aunque su implantación se retrasará, al menos, hasta 2024¹. Por tanto, dada la enorme repercusión que tienen todas las medidas relacionadas con el IS y su influencia en la carga fiscal para las empresas resulta interesante abordar su regulación y, en concreto, las medidas para evitar la doble imposición internacional, como reflejo de una economía globalizada.

En definitiva, tal y como explica Gustavo Scraglieri (2019)², en un contexto como el actual *“el análisis sobre la posible rentabilidad que pudiera generar una determinada inversión a nivel internacional se verá afectado por un escenario de incertidumbre donde acertar el pronóstico de ciertas variables económicas resulta complejo, incluso para aquellos más experimentados especialistas. Lo que sin dudas ocupará lugar en la balanza, son los costos fiscales que deberán ser afrontados a los fines de conocer la carga tributaria global que implicará llevar a cabo el negocio”*.

Por tanto, resulta imprescindible para diseñar un sistema fiscal eficiente repasar la normativa vigente al respecto en España a fin de poder tomar como crédito los impuestos análogos pagados en el exterior y así evitar las situaciones de doble imposición. No obstante, habrá que tener muy en cuenta el tipo y, sobre todo, la localización de la entidad extranjera o, más bien, la procedencia extranjera de los beneficios en cuestión en tanto que cada CDI presenta sus peculiaridades y pueden hacer más atractiva la inversión en determinados países o a través de determinados tipos de entidades.

Una vez justificada la elección del tema escogido para la realización de este trabajo, se ha procedido a ordenar el contenido del mismo. En primer lugar, se han analizado brevemente los aspectos generales del IS, en concreto, su naturaleza, características, ámbito

¹ Faes, I. (2022, 26 abril). El impuesto mínimo del 15% para las multinacionales se retrasará hasta 2024. *Eleconomista*.

² Furman, R., & Scraglieri, G. (2019, 4 julio). La importancia de evitar la doble imposición internacional. *Boletín de empresa EY*.

de aplicación, hecho imponible, la figura del contribuyente, así como el periodo impositivo, devengo y declaración del Impuesto. A su vez, se ha hecho referencia al proceso de cuantificación de la deuda tributaria dada su importancia en la aplicación de las medidas destinadas a evitar la doble imposición. A continuación, se ha entrado a analizar en detalle el fenómeno de la doble imposición, sus modalidades y los métodos y medidas destinadas a evitarla. Finalmente, el trabajo ha finalizado con un estudio pormenorizado de los principales métodos empleados para evitar este fenómeno, a saber, las deducciones y las exenciones. Para su realización se ha contado con los instrumentos propios del análisis jurídico, esto es, la legislación, la jurisprudencia y la doctrina científica.

2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ASPECTOS GENERALES

2.1 NATURALEZA, CARACTERÍSTICAS Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) se encuentra regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que incorpora también los regímenes especiales del impuesto a excepción de los regímenes fiscales de las cooperativas (Ley 20/1990) y de determinadas fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro (Ley 49/2002). A su vez, el desarrollo reglamentario del IS se recoge en el RD 634/2015, de 10 de julio. No obstante, es preciso tener en cuenta que la normativa relativa al IS se ha ido completando con la aprobación de diversas disposiciones y regímenes especiales, rompiendo así con la tendencia de unificar la regulación del IS en una sola norma. Por ejemplo, algunas de estas dispersiones normativas hacen referencia a partidos políticos o Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI). Además, tal y como expone Malvárez Pascual (2021)³, la mayor parte de las normas que regulan los ingresos y gastos no se encuentran en los textos citados, sino en normas de naturaleza contable, a las que se remite la LIS para la determinación de la base imponible.

La naturaleza del impuesto se recoge en el artículo 1 LIS definiéndolo como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava las rentas de las sociedades y demás personas jurídicas. Por tanto, en primer lugar, se trata de un impuesto directo ya que grava una manifestación directa de la capacidad económica como es la obtención de renta. En segundo lugar, es un impuesto personal y subjetivo dado que el hecho imponible se define

³ Pascual, L. M, Gálvez. J.P.M, Gómez S.R, Pino A.J.S. (2021). Régimen fiscal de la Empresa (Sexta edición). Tecnos.

en atención a una persona (persona jurídica) teniendo en cuenta sus características. Es decir, la referencia a tener en cuenta en el impuesto es la persona o entidad que realiza la actividad económica, y que es el centro de imputación de la renta. En tercer lugar, es un impuesto periódico porque la obligación de tributar surge en cada periodo impositivo, que coincide con el ejercicio económico de la entidad, pero no necesariamente con el año natural, ni en duración ni en fechas de inicio y fin. No obstante, el periodo impositivo no puede exceder de 12 meses, pero sí tener una duración inferior (artículos 27 y 28 LIS), tal y como se explicará con más detalle en el apartado 2.6. En cuarto lugar, estamos ante un impuesto proporcional en tanto que el tipo de gravamen es el mismo para cada tipo de sujeto pasivo, es decir, no depende de la base imponible. En quinto lugar, el IS es un impuesto autoliquidable ya que el sujeto pasivo presenta una autoliquidación, la operación mediante la cual el propio sujeto pasivo reconoce el hecho imponible y realiza la cuantificación de la cantidad de impuestos que ha de pagar por obligación a la Hacienda pública. Finalmente, se trata de un impuesto estatal ya que su regulación, gestión y recaudación son competencia del Estado y no está cedido a las CCAA.

Con respecto al ámbito de aplicación, se encuentra regulado en el artículo 2 LIS según el cual el Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español. Se especifica qué se entiende por territorio español, señalando que comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional. Sin embargo, todo esto debe entenderse sin perjuicio de la existencia de particularidades en los territorios forales, concretamente en País Vasco y Navarra, dado que tienen normas propias relativas a este tributo. Además, también se deben tener en cuenta tanto los regímenes especiales para entidades ubicadas y operaciones realizadas en los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla como lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales firmados por España con otros países.

2.2 EL HECHO IMPONIBLE. LOS CONCEPTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA Y DE ENTIDAD PATRIMONIAL

La regulación del hecho imponible se encuentra en el artículo 4 LIS en virtud de cual consistirá en la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u

origen. De acuerdo con Malvárez Pascual (2021)⁴, es posible destacar los siguientes caracteres de la renta gravada por el IS:

- 1) Se grava la renta disponible o neta, es decir, la diferencia entre los ingresos y los gastos durante el periodo impositivo.
- 2) El gravamen se establece sobre el producto social y no sobre el patrimonio neto de la entidad. De acuerdo con esto, hay una serie de operaciones no sujetas a tributación por IS como, por ejemplo, las aportaciones de los accionistas de la sociedad al capital social, las adquisiciones de acciones y obligaciones propias, las aportaciones de los accionistas para compensar pérdidas, las devoluciones en dinero de dicho capital o la devolución de la prima de emisión de acciones.
- 3) El gravamen afecta a la totalidad de la renta obtenida ya sea en especie o en dinero.
- 4) Se grava la renta real, pero en ciertos casos la LIS presume la obtención de determinadas rentas por las entidades sujetas al IS. Entre estas presunciones se encuentra el régimen de las operaciones vinculadas (artículo 18 LIS), las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en paraísos fiscales (artículo 19.2 LIS), la presunción de retención (artículo 19.3 LIS) y los bienes o derechos no contabilizados o no declarados (artículo 121 LIS)
- 5) Dado que el IS es un impuesto proporcional con un tipo de gravamen fijo, carece de sentido distinguir entre renta regular e irregular ya que no resulta necesario otorgar un tratamiento diferenciado a la renta en función del periodo de generación de la misma.
- 6) La renta de aquellas entidades sujetas a IS no se divide en componentes, diferenciándose así del IRPF por el carácter sintético de la renta, que se grava de manera uniforme con independencia de la fuente u origen de la misma. En el caso del IRPF, existen normas diferentes para la determinación de los ingresos computables y los gastos deducibles en función de cada tipo de renta. No obstante, en el IS se van a aplicar las mismas reglas sin importar el origen de la renta. De hecho, tal y como se explicará más adelante, la base imponible del IS se va a calcular realizando una serie de ajustes positivos y negativos al resultado contable.

El apartado segundo del artículo 4 LIS añade una precisión en relación al régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresa donde se va a entender por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a

^{4 4} Pascual, L. M, Gálvez. J.P.M, Gómez S.R, Pino A.J.S. (2021). *Op.cit.*, p.9.

dicho régimen. Además, se señala a continuación que en el régimen de transparencia fiscal internacional se va a entender por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

Finalmente, en relación con el hecho imponible, resulta preciso mencionar que no se halla vinculado necesariamente con el ejercicio de una actividad económica dado que existen casos en los que la mera tenencia de elementos patrimoniales puede generar la existencia de una renta declarable. Por ejemplo, este sería el caso de las sociedades patrimoniales.

El artículo 5 LIS se encarga de esta cuestión, definiendo qué se entiende por actividad económica en su apartado primero y aclarando cuándo se está ante una entidad patrimonial que no realiza una actividad económica en su apartado segundo. A su vez se añaden varios matices en ambos casos por lo que conviene precisar ambas definiciones.

En primer lugar, el concepto de actividad económica que proporciona la LIS es básicamente una reproducción del incluido en el artículo 27 de la LIRPF, ya que se define la actividad económica como *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

Sin embargo, en el caso del arrendamiento de inmuebles solamente se va a considerar que existe actividad económica si para su ordenación se utiliza, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Además, si estamos ante entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios del artículo 42 del CCom, independientemente de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se va a determinar teniendo en cuenta a todas las entidades que formen parte del grupo. No obstante, en este supuesto, hay que considerar, tal y como sostiene Piñol Farré (2016)⁵, que la Dirección General de los Tributos (DGT) en su resolución V4089-15, previa solicitud de informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), ha destacado que la normativa contable define dos conceptos de grupos:

- a) Por un lado, está el regulado en el artículo 42 del CCom, que se puede denominar grupo de subordinación, integrado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes que son contraladas por la primera.

⁵ Farre, J. P. (2017, 28 diciembre). ¿Actividad económica? Concepto y problemática. FiscalBlog.

- b) Por otro lado, estaría el grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, tal y como prevé la indicación decimotercera del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) y en la Norma de elaboración de las cuentas anuales nº 13 del Plan General de Contabilidad (PGC).

En este sentido, de acuerdo con el ICAC, los grupos de coordinación no forman parte del grupo de sociedades definido en el artículo 42 del CCom, constituyendo una categoría propia.

De acuerdo con esto, la DGT ha concluido que, en el caso de los grupos de coordinación, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica del citado artículo 5 LIS no se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte del grupo, sino de forma individual en cada una de las entidades. Por tanto, lo establecido en el artículo 5.1 LIS con respecto a los grupos de sociedades será de aplicación únicamente para el caso de los grupos de entidades calificados como de subordinación.

Además, en el apartado segundo del artículo 5 LIS se introduce el concepto de entidad patrimonial entendiéndose como tal aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Por tanto, se considera que este tipo de entidades no realizan una actividad económica. Un ejemplo de entidad patrimonial serían aquellas sociedades dedicadas principalmente a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la medida de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo, de los balances consolidados. Sin embargo, no se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas y valores que no se computan a efectos de la consideración de la entidad como patrimonial que se hayan realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. En concreto, no se considerarán valores según el propio artículo 5 LIS:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una entidad patrimonial.

Estas últimas precisiones sobre activos no computables como valores responden a una previsión sobre la posible patrimonialidad sobrevenida de una sociedad. Tal y como sostiene Malvárez Pascual (2021), se trata de evitar que puedan ser calificadas como entidades patrimoniales las sociedades que cumplan temporalmente los requisitos para ser consideradas como tales por la existencia de activos no afectos o valores adquiridos a consecuencia del desarrollo de la actividad económica, en especial por la acumulación de tesorería.

2.3 LOS CONTRIBUYENTES. LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA Y EL DOMICILIO FISCAL

De acuerdo con el artículo 7 LIS, serán contribuyentes por IS aquellas entidades que tengan su residencia en territorio español y cumplan el resto de condiciones establecidas en la Ley. Con carácter general, se considerará contribuyentes a las personas jurídicas excepto las sociedades civiles con personalidad jurídica sin objeto mercantil. Por ejemplo, algunas entidades de carácter privado con personalidad jurídica son las sociedades mercantiles, las asociaciones de empresarios con personalidad jurídica, las cooperativas, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, las Mutuas de seguros o las entidades asociativas y fundaciones. También son contribuyentes de IS las entidades públicas con personalidad jurídica, aunque estén totalmente exentas del impuesto (artículo 9 LIS). Con carácter particular, se considerará contribuyentes a determinadas entidades, aunque no tengan personalidad jurídica tal y como se verá a continuación. Además, de acuerdo con la jurisprudencia (TS 6-3-87, EDJ 1838), son contribuyentes las personas jurídicas de Derecho privado y base asociativa no individuales o naturales.

Hay que tener en cuenta que el hecho de gozar o no de personalidad jurídica es una cuestión de difícil concreción por la existencia de supuestos conflictivos. En este sentido, conviene analizar los siguientes casos particulares:

- **Uniones Temporales de Empresas (UTE) y Agrupaciones de Interés Económico (AIE).** Las UTE que cumplan con los requisitos establecidos en la normativa sustantiva

se consideran expresamente contribuyentes, pese a que no gozan de personalidad jurídica independiente de las empresas miembros. A su vez, las AIE gozan de personalidad jurídica y también son contribuyentes por IS.

- **Fondos de inversión.** Se consideran contribuyentes de IS por imposición legal pese a no tener personalidad jurídica, tributando en un régimen especial (nº 6020s).
- **Fondos de pensiones.** Tampoco gozan de personalidad jurídica, pero, al igual que el caso anterior, se consideran contribuyentes de IS por imposición legal. Además, se les aplica un tipo de gravamen cero (artículo 29.5 LIS).
- **Cuentas en participación.** No se consideran contribuyentes por IS.
- **Fondos de garantía de inversiones.** Se trata de patrimonios separados carentes de personalidad jurídica que tributan por el IS al tipo general.
- **Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.** Aparecen reguladas en la Ley 55/1980 o, en su defecto, en la legislación autonómica que corresponda. Independientemente de si tienen personalidad jurídica o no serán contribuyentes por IS tributando según un régimen especial.
- Existen **otras entidades** carentes de personalidad jurídica que se consideran contribuyentes del IS por imposición legal. Por ejemplo, en este grupo se integran las sociedades agrarias de transformación, fondos de capital riesgo, fondos de inversión colectiva de tipo cerrado, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titularización y fondos de activos bancarios.
- Las **entidades del artículo 35.4 LGT** no se consideran contribuyentes del IS. De hecho, las comunidades de bienes y las herencias yacentes tributan según el régimen de atribución de rentas (artículo 6 LIS)
- Las **sociedades irregulares** son aquellas que no han inscrito en el Registro Mercantil la escritura pública de su constitución, por lo que no gozan de personalidad jurídica pese a poder realizar operaciones en el tráfico jurídico. En este caso se las asemeja a las comunidades de bienes por lo que no tributan por IS.
- Las **sociedades en formación** también carecen de personalidad jurídica por lo que las rentas que obtengan durante ese periodo se gravarán en régimen de atribución de rentas.
- Las **autoridades portuarias** con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2020 que no hayan finalizado antes del 9-7-2020 pasan a tributar por el régimen general del IS con una serie de especialidades (Ley 6/2018 disp. adic. 68ª; LIS art.15.n y 38 bis).

Con respecto a las **sociedades civiles** ya nombradas, es preciso mencionar que hasta la Ley 27/2014 solo eran contribuyentes del IS las sociedades agrarias de transformación, mientras que el resto de las sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica e independientemente de su objeto, estaban sujetas al régimen de atribución de rentas. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2016 se consideran también contribuyentes en el IS las sociedades civiles, con personalidad jurídica, que tengan objeto mercantil. Esta consideración puede ser una fuente de conflictos y dudas interpretativas en tanto que ni la LIS ni el CCom definen con claridad cuando un objeto social tiene carácter mercantil (Malvárez Pascual, 2021).

No obstante, de acuerdo con una serie de consultas vinculantes de la DGT (CV 28-7-15; CV 30-7-15; CV 17-11-15), es objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Así, quedan fuera las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional, por lo que las sociedades civiles que realicen estas actividades no son contribuyentes del IS. En cambio, si la sociedad civil desarrolla una actividad agrícola y ganadera junto con otras actividades comerciales e industriales (fabricación y venta de quesos) se considera que desarrolla una actividad mercantil y es contribuyente del IS (CV 13-9-16).

Las personas físicas y jurídicas que sean residentes fiscales en territorio español tributarán en España por la totalidad de su renta mundial, incluidas las rentas de fuente extranjera. En este caso, dado que el análisis se centra en el Impuesto sobre Sociedades, conviene detenerse en los criterios utilizado por la LIS para considerar que una persona jurídica tiene la residencia fiscal en España y, en consecuencia, la determinación de su domicilio fiscal (artículo 8 LIS).

De acuerdo con el artículo 8.1 LIS, son residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas; Que tengan su domicilio social en territorio español; Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

En este sentido, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

A su vez, la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación⁶ o calificado como jurisdicción no cooperativa (anteriormente conocidos como paraísos fiscales)⁷, tiene su residencia en territorio español cuando:

- a) sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.
- b) su actividad principal se desarrolle en territorio español.

No obstante, esta presunción no operará en caso de que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Por otro lado, el artículo 8.2 LIS se centra en la determinación del domicilio fiscal. La Agencia Tributaria exige que los contribuyentes residentes en territorio español dispongan de un domicilio fiscal que establezca un punto geográfico a efectos de poder relacionarse con la propia administración. En consecuencia, la normativa del Impuesto establece un orden de prelación para determinar cuál será el domicilio fiscal de los contribuyentes:

- a) El domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- b) Si no se puede aplicar el criterio del domicilio social, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.
- c) En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

2.4 PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO Y DECLARACIÓN DEL IMPUESTO

En primer lugar, el artículo 27 LIS se encarga de la regulación del periodo impositivo, el cual coincidirá, como regla general, con el ejercicio económico de la entidad. Además, no es necesario que el periodo impositivo coincida con el año natural ya que el mismo va a depender de las características propias de cada entidad y, en especial, de la actividad productiva o de comercialización que desarrolle. Por ejemplo, aquellas empresas cuya

⁶ Según el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal

⁷ Según el apartado 1 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal

actividad se basa en la producción y comercialización de productos de temporada, como pueden ser las empresas piñoneras típicas de Pedrajas de San Esteban (Valladolid), previsiblemente presentarán un ejercicio económico diferente al año natural ya que, en caso contrario, se mezclarían los gastos de una campaña con los ingresos de la siguiente. Sin embargo, si no se declara otra cosa, coincidirá con el año natural. En todo caso, el periodo impositivo no podrá exceder de 12 meses (artículo 27.3 LIS)

Resulta interesante mencionar el caso en el que una entidad cuyo periodo impositivo coincida inicialmente con el año natural decide realizar una modificación del mismo. Por ejemplo, supongamos que decide establecer el inicio del mismo a mitad de año, el 1 de julio., por ser más adecuado a su actividad productiva. En este caso, a fecha 31 de junio, la entidad procedería a cerrar el ejercicio comenzado el 1 de enero de eso mismo año, dando comienzo el 1 de julio al nuevo periodo impositivo ajustado a la modificación. Por tanto, estaríamos ante la presencia de dos periodos impositivos dentro del mismo año:

- Del 1 de enero año X a 31 de junio año X.
- Del 1 de julio año X al 31 de junio año X+1.

En definitiva, la consecuencia práctica sería la obligación de la entidad de presentar dos declaraciones del Impuesto de Sociedades en relación con el año X, una por cada periodo impositivo iniciado en el mismo.

A su vez, el citado artículo establece una serie de reglas especiales que supondrán la conclusión del periodo impositivo, incluso aunque no haya finalizado el ejercicio económico: a) Cuando la entidad se extinga⁸; b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero; c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de la entidad resultante.

Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

Además, la renta derivada de la transmisión posterior de los elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación o modificación, se entenderá generada de

⁸ La extinción de la entidad se producirá cuando tenga lugar el asiento de cancelación en el Registro Mercantil, quedando obligada dicha entidad a presentar la declaración del Impuesto en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la realización de dicho asiento.

forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. Esa renta se gravará al tipo de gravamen y con el mismo régimen tributario que le hubiera correspondido a la entidad si hubiese conservado su forma, estatuto o régimen originario.

El artículo 28 LIS establece que el impuesto se devengará el último día del periodo impositivo. Esta cuestión es importante ya que el devengo determina el inicio del cómputo del plazo para la presentación de la autoliquidación. De hecho, según el artículo 124.1 LIS, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Además, para las sociedades con forma jurídica de sociedad anónima o limitada es obligatoria la presentación de la autoliquidación por vía telemática (Malvárez Pascual, 2021)⁹.

2.5 CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA. LA BASE IMPONIBLE

A esta cuestión se refiere el Capítulo I del Título IV de la LIS. En concreto, el artículo 10 LIS, que contempla el concepto y los métodos para la determinación de la base imponible, siendo un aspecto de gran importancia en tanto que va a ser determinante de la carga impositiva soportada por el contribuyente.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Para la determinación de la renta obtenida en el periodo impositivo se parte del resultado contable, dado que en el régimen general del IS no se establecen diferentes categorías de renta. Este resultado es objeto de correcciones (ajustes positivos y negativos de carácter temporal o permanente) para determinar la base imponible, de acuerdo con la normativa del IS.

Sin perjuicio de lo dicho, en ocasiones sí se diferencian algunas categorías de rentas con el fin de gravarlas de forma especial, como en el caso de las obtenidas en la cesión de determinados intangibles. Además, de forma excepcional, en el régimen fiscal de determinadas entidades, como las cooperativas y las entidades sin ánimo de lucro, la base imponible se define de forma analítica, es decir, diferenciando sus componentes. Por otro lado, en la tributación de las entidades parcialmente exentas, con objeto de delimitar las rentas exentas, sí se diferencian los distintos componentes que integran la renta de la entidad.

⁹ Pascual, L. M, Gálvez. J.P.M, Gómez S.R, Pino A.J.S. (2021). Op.cit., p.9.

La LIS contempla diferentes procedimientos. Así, por lo que respecta a la determinación de la base imponible, de acuerdo con el artículo 10.2 LIS, se determinará, de forma general, por el método de estimación directa. No obstante, en los casos en los que la Ley así lo prevea podrá emplearse el método de estimación objetiva y, subsidiariamente, el método de estimación indirecta, de acuerdo con previsto también en la LGT. En definitiva, nos encontramos ante tres métodos diferentes para la determinación de la base imponible, cada uno con sus características y funcionamiento propios, que se van a analizar sintéticamente.

Método de Estimación Directa (ED)

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los principios y criterios de calificación, valoración e imputación temporal de la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación¹⁰ y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas (artículo 10.3 LIS). Estas correcciones darán lugar a los conocidos como ajustes extracontables (positivos/negativos, permanentes/temporales), cuyo objetivo es evitar un traslado de la excesiva flexibilidad de las normas contables al ámbito tributario. Esquemáticamente el proceso es el siguiente:

RESULTADO CONTABLE
+ - Ajustes extracontables
- Compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores
= BASE IMPONIBLE

Estos ajustes se explican por la diferencia entre las normativas contable y fiscal dado que ambas responden a objetivos diferentes. Mientras que la contabilidad persigue reflejar una imagen fiel del patrimonio y de la situación económico financiera de la empresa, la normativa tributaria y, en especial para este caso, la del IS, persigue gravar la capacidad económica del contribuyente. Por tanto, esto puede llevar a discrepancias de la normativa fiscal con la contable y mercantil utilizada para la determinación de la base imponible. Más concretamente, las diferencias vendrán dadas en su mayoría por la diferente consideración

¹⁰ En este aspecto tienen gran relevancia la Ley de Sociedades de Capital (LSC), el Plan General Contable (PGC), el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las normas de desarrollo que en materia contable aprueba el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

de ingresos y gastos entre ambas normativas. Hay determinados gastos contables que no lo son fiscalmente y que, por lo tanto, no son deducibles, del mismo modo que hay gastos fiscales que no lo son contablemente. Lo mismo ocurre con los ingresos, por lo que existirán diferencias que motivan la existencia de los mencionados ajustes extracontables.

Dado que esta cuestión no es objeto principal del presente trabajo, no se entrarán a analizar en detalle las cuestiones relativas a los ajustes positivos y negativos, las diferencias de imputación de ingresos y gastos, amortizaciones, correcciones de valor, gastos, rentas exentas, regímenes de diferimiento el impuesto, así como las reducciones de la base imponible y las compensaciones de pérdidas.

Método de Estimación Objetiva (EO)

En cuanto al método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley (artículo 10.4 LIS). En la actualidad este régimen solo se aplica a las entidades navieras en función del tonelaje contemplado en los artículos 113 a 117 LIS. Este régimen se aplicará con arreglo a las normas contenidas en el artículo 31 de la LIRPF y artículo 32 del RIRPF. También es importante tener en cuenta la Orden HFP/1335/2022, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Método de Estimación Indirecta (EI)

Tal y como ya se ha comentado, el régimen de estimación indirecta tiene carácter subsidiario con respecto a los demás métodos mencionados. En consecuencia, la Administración determinará la base imponible por este método en las condiciones establecidas en la LGT y, en especial, cuando las anomalías sustanciales en la contabilidad de los contribuyentes no permitan obtener datos reales para la determinación de la base imponible por el método de estimación directa (Malvárez Pascual, 2021)

2.6 DEUDA TRIBUTARIA

2.6.1 Los tipos de gravamen

De acuerdo con el artículo 55 de la Ley General Tributaria (LGT), el tipo de gravamen o tipo impositivo es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

Los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales. Los **tipos de gravamen específicos** consisten en una cantidad fija que se aplica sobre las unidades de una base imponible no monetaria. Este tipo de tipos de gravamen son característicos en los impuestos especiales. Por ejemplo, en el Impuesto sobre Hidrocarburos el tipo de gravamen consiste en la suma del tipo estatal más el tipo autonómico. Los **tipos de gravamen porcentuales**, también denominados alícuotas, son porcentajes que se aplican sobre una base imponible de carácter monetario y que a su vez pueden ser de tres tipos:

- a) Proporcionales: El tipo que se aplica es un porcentaje fijo o constante. En este caso el tipo de gravamen no depende de la base imponible. Por ejemplo, el IVA y el propio IS.
- b) Progresivos: El tipo de gravamen aumenta a medida que la base imponible es mayor, es decir, a más base imponible se pagará más que proporcionalmente. No obstante, se suele establecer un tipo máximo a partir del cual el tipo de gravamen vuelve a ser proporcional, sin hacerlo depender de la cuantía de base imponible. En estos casos se suele establecer una escala o tarifa de tipos que varían en función de la variación de la base. Además, al conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se le denomina tarifa. Por ejemplo, el IRPF.
- c) Regresivos: Son aquellos tipos impositivos que disminuyen al aumentar la base imponible. Sin embargo, no existen tipos de gravamen regresivos en nuestro ordenamiento jurídico.

Los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, a los que quedaran sometidos los contribuyentes de este impuesto, se encuentran establecidos en el artículo 29 de la LIS.

De acuerdo con el citado precepto, el tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

El propio artículo especifica las situaciones en las que no se considera iniciada una actividad económica. Por ejemplo, cuando esa actividad ya hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas según el artículo 18 LIS¹¹ y fuere transmitida, por cualquier título, a la nueva entidad. Tampoco se considerará iniciada la

¹¹ Relativo a las operaciones vinculadas

actividad económica cuando esta hubiera sido ejercida durante el año anterior a la constitución de la entidad por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento. Además, no van a tener la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el propio artículo 29 LIS se especifican los tipos aplicables a diferentes modelos de entidades, los cuales se recogen en la siguiente tabla para aquellos periodos impositivos iniciados a partir del 11 de julio de 2021.

	TIPOS DE GRAVAMEN
Tipo general	25%
Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con Base Imponible positiva y el siguiente (<i>se excluyen las entidades patrimoniales y las que formen parte de un grupo</i>).	15%
Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo 20% Resultado extra cooperativo 25%
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo 25% Resultado extra cooperativo 30%
Entidades sin fines lucrativos que le sean de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre	10%
Sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 29.4.a) de la LIS (<i>número de accionistas y cuantía de la inversión individual</i>). En caso de no cumplir los requisitos: tipo general.	1%
Fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4.	1%
Sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria (letra c, art. 29 Ley 27/2014, de 27 de noviembre)	1%
Sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva que, desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las condiciones previstas en la letra d) del art. 29Ley 27/2014, de 27 de noviembre	1%

Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.	0%
Entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos	30%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994, de 6 de julio)	4%
Mutuas de seguros generales y mutualidades de previsión social	25%
Sociedades garantía recíproca	25%
Colegios profesionales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores	25%
Entidades sin fines lucrativos que no les sean de aplicación Ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.	25%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25%

2.6.2 La cuota íntegra, líquida y la tributación mínima

Por lo que se refiere a **cuota íntegra**, también denominada cuota tributaria, se entiende como tal la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible obtenida a lo largo del periodo impositivo (artículo 30 LIS). El resultado de esta operación podrá ser:

- Positivo; siempre y cuando la base imponible también lo sea; y
- Cero; en los casos en los que la base imponible sea cero o negativa.

En el supuesto de entidades de reducida dimensión¹², se establecen una serie de incentivos fiscales (artículos 101 y ss LIS). En estos casos la cuota íntegra vendrá determinada

¹² Se considera que una empresa es de reducida dimensión cuando el importe neto de la cifra de negocios del año anterior haya sido inferior a 10 millones de euros. Si se hubiera iniciado la actividad en el año anterior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año. Si la actividad se ha iniciado en el año 2017, se atenderá al importe de la cifra de negocios del propio ejercicio 2017. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el contribuyente. Cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de personas y entidades pertenecientes al grupo.

por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105 LIS. En concreto, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe, aunque la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Además, si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar ese millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

De acuerdo con el esquema liquidatorio del IS, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional que pudieran existir, las bonificaciones y, además, otras deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, minorarán el importe de la cuota íntegra, dando lugar a la **cuota líquida** del impuesto que, en ningún caso, podrá ser negativa

No obstante, lo anterior, la LIS establece una **tributación mínima**¹³ sobre aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal con independencia del importe neto de su cifra de negocios (artículo 30 bis LIS). Teniendo en cuenta estos requisitos cuantitativos, es posible apreciar que esta tributación mínima afectará a empresas con gran volumen de negocios que generen derecho a la aplicación de determinadas deducciones para incentivar la realización de actividades concretas. En estos casos, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 % a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de la LIS. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima. Sin embargo, el citado precepto señala que el porcentaje anterior será el 10 % en las entidades de nueva creación y el 18 % si se trata de entidades de crédito o de exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos. Además, para las cooperativas se establece un porcentaje del 60% y en el caso de la Zona Especial Canaria (NEC) la base imponible para el cálculo no incluye las operaciones realizadas en ZEZ que tributen al tipo especial de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (por esas operaciones tributan al 4%).

¹³ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022.

Sin perjuicio de lo anterior, la tributación mínima no será aplicable a las entidades que tributen al 10% reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; a las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) que tributan al 1%; a los Fondos de pensiones que tributan al 0%; y a las Sociedades Cotizadas anónimas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

No obstante, tal y como expone la Guía Fiscal CEF (2022), la regulación anterior debe ser matizada, puesto que la cuantía de la cuota líquida mínima puede ser menor en el caso de que el importe resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones, en el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de la LIS (deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias) y en el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso, sea inferior al cálculo basado sobre la base imponible. En este supuesto, y como excepción, esta cuantía tendrá la consideración de cuota líquida mínima.

En consecuencia, si tras la minoración de las bonificaciones y deducciones anteriormente indicadas resultara una cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima, obtenida multiplicando el porcentaje correspondiente por la base imponible, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida. Si, por el contrario, tras la minoración de las bonificaciones y deducciones anteriormente indicadas resultara una cuantía inferior al importe de la cuota líquida mínima, obtenida multiplicando el porcentaje correspondiente por la base imponible, posteriormente solo podrán deducirse las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.

Finalmente, las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto con anterioridad podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

Dentro del esquema de liquidación del IS, el paso siguiente al cálculo de la cuota íntegra consiste en aplicar los diferentes tipos de deducciones existentes. El resultado obtenido de este proceso proporcionará la cantidad líquida a ingresar o a devolver del período impositivo.

En términos generales, en la regulación del IS nos vamos a encontrar con las siguientes deducciones y bonificaciones, cuyo análisis más pormenorizado se realizará en los

siguientes apartados: **Deducciones para evitar la doble imposición interna**¹⁴; **Deducciones para evitar la doble imposición internacional** (Doble imposición jurídica y Doble imposición económica); **Bonificaciones** (Bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y Bonificaciones por servicios públicos locales); **Deducciones para inversiones** (Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades - régimen común- y Regímenes específicos).

La LIS no establece ningún orden en la aplicación de las deducciones en la cuota íntegra. No establece si primero debemos aplicar las deducciones y luego las bonificaciones o al revés, excepto las deducciones para la realización de determinadas actividades que deben aplicarse después de practicar las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones (Martínez Sánchez, 2017)¹⁵.

Sin embargo, la LIS contempla que las deducciones por doble imposición internacional, en caso de no poder deducirse por insuficiencia de cuota, podrán deducirse en los ejercicios siguientes, lo cual no está permitido en el caso de las bonificaciones.

En consecuencia, y sin perjuicio de la anterior, el orden más natural para su aplicación será el siguiente: las bonificaciones; las deducciones para evitar la doble imposición interna; las deducciones para evitar la doble imposición internacional; y las deducciones para inversiones. Posteriormente se aplicarían: las retenciones soportadas, ingresos a cuenta y pagos fraccionados realizados por la entidad; y la regularización de incentivos fiscales indebidamente disfrutados en ejercicios anteriores.

En cuanto a las deducciones por doble imposición tienen la consideración de deducciones técnicas cuyo objetivo es, como su propio nombre indica, evitar la doble imposición que se produce en el IS cuando, entre los resultados sometidos a tributación, se incluyen rentas que ya han tributado previamente, bien en otra entidad o bien en otro territorio. La regulación del IS contempla dos tipos de deducciones por doble imposición: la doble imposición interna y la doble imposición internacional.

La **deducción por doble imposición interna** tiene como objetivo evitar la doble imposición económica que soporta una misma renta en dos contribuyentes diferentes. Por

¹⁴ Procedente de períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015 o generadas en períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha por aplicación del régimen transitorio. Con la normativa vigente, las deducciones por doble imposición solo se pueden diferir si no resultan aplicables por insuficiencia de cuota (DGT CV 10-11-16).

¹⁵ Sánchez, Á. L. M. (2017, 26 diciembre). Deducciones y bonificaciones en el IS: orden de aplicación. Instituto Europeo de Asesoría Fiscal.

ejemplo, en el caso de una sociedad que tributa por los beneficios obtenidos y que a su vez gravarán al socio en el momento en que tales beneficios sean distribuidos en forma de dividendos o al transmitir la participación por la plusvalía generada en la propia transmisión.

No obstante, esta deducción se encuentra actualmente derogada para aquellos periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, por lo que únicamente se mantiene en vigor por las deducciones generadas en periodos impositivos anteriores a la citada fecha que estuviesen pendientes o que procedan de dividendos de participaciones adquiridas en periodos impositivos iniciados, para el transmitente, antes de la referida fecha.

Las modalidades existentes dentro de esta figura serán principalmente la deducción por dividendos y plusvalías y la exención por dividendos y plusvalías.

En cuanto a la **doble imposición internacional** tiene como objetivo evitar tanto la doble imposición jurídica como la económica, las cuales se estudiarán detalladamente en el apartado 3 del presente trabajo, dado que esta cuestión constituye el objeto principal de este estudio, y en los apartados dedicados exclusivamente a los mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

Además, también existen bonificaciones en la cuota. El fundamento de las mismas se encuentra en razones de política económica o política social, según los casos, que aconsejan disminuir entre un 50% y 99% la tributación de ciertos sujetos pasivos o determinados rendimientos. En realidad, se van a reducir a incentivar las inversiones en Ceuta y Melilla y los servicios públicos locales, ya que hay que tener en cuenta que las bonificaciones no se aplican sobre la cantidad pagada por el concepto bonificable, sino sobre la cuota íntegra que corresponde al hecho que es objeto de la bonificación. Estas bonificaciones son las siguientes:

Por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (artículo 33 LIS) se establece una bonificación del 50%, y las condiciones para la aplicación de la bonificación son: empresas españolas domiciliadas fiscalmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias; empresas españolas que operen con normalidad en Ceuta, Melilla o en sus dependencias mediante establecimiento permanente o sucursal; Empresas extranjeras que operen en Ceuta, Melilla o sus dependencias mediante establecimiento permanente; las operaciones realizadas deben cerrar un ciclo mercantil con resultados económicos. No puede tratarse de operaciones aisladas en Ceuta o Melilla; la renta bonificable se determine mediante contabilidad separada, excepto para las empresas pesqueras o de navegación marítima y aérea.

Por lo que respecta a las cooperativas especialmente protegidas (Artículo 34 Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas) se establece una bonificación del 50%, y las condiciones para la aplicación de la bonificación son: las cooperativas especialmente protegidas disfrutan de los mismos beneficios fiscales que las cooperativas protegidas y adicionalmente de una bonificación en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades; en el caso de cooperativas de trabajo asociado, donde al menos el 50% de los socios sea discapacitado y además dichos socios se encuentren en situación de desempleo antes de constituir la sociedad, la bonificación se eleva al 90% durante los 5 primeros años de actividad; las explotaciones agrarias que sean cooperativas especialmente protegidas gozarán de una bonificación del 80%.

En cuanto a la prestación de servicios públicos locales (artículo 34 LIS), se establece una bonificación del 99%, y las condiciones para su aplicación son las siguientes. Respecto de las empresas que presten servicios que sean competencia de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales prestados en régimen de gestión directa por empresas privadas de capital íntegramente público, salvo que se explote por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado, en cuyo caso no hay bonificación. Se excluyen de la bonificación las rentas procedentes de activos afectos a los servicios públicos locales, dado que no proceden de la prestación de un servicio público propiamente dicho. Por lo general se exige que se trate de una empresa privada de capital público y que la gestión sea directa.

Por las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas (artículos 48 y 49 LIS) se establece una bonificación del 85% (90% para periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, si se trata de viviendas preparadas para discapacitados), y las condiciones para su aplicación son que las empresas tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español y que hayan sido construidas, promovidas o adquiridas por ellas. Los requisitos exigibles son que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento en cada período impositivo sea igual o superior a 8; que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos tres años; y que las actividades de promoción y de arrendamiento de cada inmueble se contabilicen por separado para cada inmueble.

Se contempla, para las entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas y que, al menos el 55% de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento de tres años, tengan

derecho a la aplicación de la bonificación. En este caso la bonificación afectará solo a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

En relación al régimen de deducción por inversiones, que constituye uno de los principales instrumentos para incentivar la formación de riqueza nacional a través de la inversión empresarial directa, existen varias modalidades que pueden agruparse en dos grandes categorías: el régimen común o deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y los regímenes específicos.

El régimen común o deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (artículos 35 a 43 LIS) se recoge en la siguiente tabla:

BONIFICACIÓN
Deducción por actividades de I+D (art. 35.1 TRLIS)
Deducción por actividades de innovación tecnológica (art. 35.2 TRLIS)
Deducción por inversiones en bienes interés cultural (art. 38.1 TRLIS)
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas (art. 38.2 TRLIS)
Deducción por inversión en edición de libros (art. 38.3 TRLIS)
Deducción por inversiones medioambientales (art. 39 TRLIS)
Deducción por gastos de formación profesional (art. 40.3 TRLIS)
Deducción por creación de empleo para minusválidos (art. 41 TRLIS)
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS)
Deducción de apoyo a los emprendedores (siempre que cumplan los requisitos fijados en el artículo 43 TRLIS)

Hay, además, como se ha señalado, unos regímenes específicos, cuyo fundamento radica en determinadas características empresariales o de localización del contribuyente, así como un mecanismo de respuesta en situaciones coyunturales para incentivar determinadas inversiones. Los diferentes regímenes contemplados en la normativa del IS son, concretamente, las deducciones por reversión de medidas temporales; las sociedades forestales; las autoridades portuarias; las sociedades de desarrollo industrial regional; las donaciones; los incentivos fiscales coyunturales; y el de las Islas Canarias.

No obstante, de acuerdo con lo expuesto en la Disposición final 9ª.2 de la LIS, las Leyes de Presupuestos podrán establecer los incentivos fiscales pertinentes cuando sean convenientes para la ejecución de la política económica.

Por lo que respecta, para terminar el presente apartado, al montante de la cuota líquida del ejercicio, minorada por las retenciones e ingresos a cuenta, dará como resultado la cuota del ejercicio a ingresar o devolver. La cuota diferencial se obtiene restando de la cuota del ejercicio a ingresar o devolver los pagos fraccionados realizados por la entidad.

Pero también la cuota diferencial se verá incrementada por las pérdidas de beneficios fiscales de ejercicios anteriores (deducción por reinversión, deducción por inversiones en determinadas actividades, etc.), incumplimiento de requisitos de las SOCIMI, intereses de demora, devolución de la declaración originaria, el abono de las deducciones de I+D+i por insuficiencia de cuota y el abono de deducciones por producciones extranjeras. Como contrapartida, la cuota diferencial se verá reducida por el ingreso de la declaración originaria. Estos ajustes finales de la cuota para regularizar situaciones diversas determinarán el importe líquido a ingresar o a devolver a la empresa, según sea positivo o negativo respectivamente.

En el Anexo 1 se adjunta el esquema general de liquidación del Impuesto sobre Sociedades en el régimen de estimación directa proporcionado por la Agencia Tributaria donde se plasman de forma conjunta y ordenada todas las cuestiones abordadas a lo largo de estos apartados referidos a la liquidación del IS.

3. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: CONCEPTO, MODALIDADES, MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITARLA

3.1 CONCEPTO

La doble imposición se define como aquella situación en la que un mismo hecho imponible, fundamentalmente la obtención de una renta, es sometido a tributación en varios Estados o dentro de un mismo Estado por el mismo o análogo concepto tributario y en el mismo período impositivo.

En concreto, la doble imposición estará motivada fundamentalmente por la superposición de los principios de tributación por renta mundial y territorialidad. El empleo de estos principios tan opuestos tiene como objetivo evitar la pérdida de recaudación fiscal por parte de los estados por lo que, los países importadores de capital optarán por el criterio de territorialidad y los países exportadores de capital serán mayormente partidarios del

criterio de tributación por la renta mundial. No obstante, incluso en aquellos casos en los que los estados apliquen el mismo principio tributario pueden surgir conflictos por diferencias en cuanto a su aplicación o delimitación.

En este sentido, estaremos ante situaciones de doble imposición internacional cuando un contribuyente sea al mismo tiempo residente a efectos fiscales en dos países. De hecho, no es algo extraño que se den situaciones de este tipo dado que los criterios para determinar la residencia fiscal son dispares entre países, generando contradicciones entre ellos que en ocasiones conllevan la consideración de un sujeto como residente en dos países en un mismo periodo impositivo. Por ejemplo, en algunos países como EE. UU tienen la consideración de residentes los que poseen la ciudadanía norteamericana, sin embargo, en otros países el criterio es diferente ya que consideran que son residentes fiscales, los que permanecen durante un determinado periodo en su territorio nacional. Por lo tanto, un ciudadano norteamericano puede ser residente a efectos fiscales en Estados Unidos y en otros países si permanece un determinado tiempo en ellos.

No obstante, tal y como se ha dicho, la doble imposición puede venir dada por otro tipo de conflictos que no estén basados únicamente en los criterios de residencia. Por ejemplo, podrá surgir una situación de doble imposición internacional si en un Estado se está sometido al principio de residencia mientras que en otro Estado se aplica el criterio de gravar las rentas obtenidas en un territorio con independencia de la residencia fiscal del perceptor (principio renta mundial). En este caso estaríamos ante un conflicto por la aplicación de diferentes principios de tributación; territorialidad y renta mundial.

De hecho, el artículo 11 de la Ley General Tributaria (LGT) es un claro ejemplo de la existencia de diversos principios de tributación y sus conflictos ya que en él se incluyen dos criterios generales de sujeción a los tributos. En primer lugar, se establece un criterio de naturaleza personal, que establece la sujeción a un tributo en razón de la residencia efectiva de los sujetos pasivos, referidos fundamentalmente a los impuestos personales y tanto para personas físicas como jurídicas. En segundo lugar, un criterio de naturaleza real, donde el aspecto clave es la realización de un determinado hecho imponible en territorio español, perfilándose como un criterio que establece una vinculación al poder de imposición del Estado de naturaleza meramente fáctica o económica.

En definitiva, la importancia de la doble imposición internacional está estrechamente relacionada con la soberanía fiscal de los países, y más concretamente, con los principios básicos que explican su razón de ser:

- **La relación directa entre el país que quiere gravar la renta y la persona que la ha obtenido.** Es posible que la relación venga determinada por residencia o por nacionalidad, lo que produce una vinculación directa a ese país.
- **La relación entre la renta y el país.** En este caso estamos considerando la posibilidad de que cada país desee gravar todas las rentas que se obtengan en su territorio.

Hay que tener en cuenta que este tipo de situaciones son una fuente constante de conflictos entre los contribuyentes y la Agencia tributaria, especialmente en lo que tiene que ver con la determinación del régimen fiscal aplicable ya que generalmente existen discrepancias entre ambos sobre cuestiones como los días de residencia en uno u otro país.

A su vez, dentro de la doble imposición es preciso distinguir entre la doble imposición jurídica y la doble imposición económica como dos categorías o modalidades diferentes, las cuales se analizan en el apartado siguiente.

3.2 MODALIDADES

3.2.1 Doble imposición jurídica

La doble imposición jurídica se produce cuando una misma renta de un mismo contribuyente quede sometida a gravamen en dos Estados diferentes o dentro de un mismo país por un impuesto similar. Es decir, pueden darse tanto situaciones de doble imposición jurídica internacional, entre dos Estados diferentes, como situaciones de doble imposición jurídica interna, es decir, dentro del mismo Estado. No obstante, dado que las situaciones de doble imposición interna no son el objetivo principal de análisis en el presente trabajo no se profundizará en su estudio.

En este sentido, la doble imposición jurídica internacional se va a producir cuando la renta obtenida en un Estado por una persona o entidad no residente en él es gravada en dicho Estado en base a un criterio de sujeción territorial y, por otro lado, es también gravada en el Estado de residencia de la persona o entidad, atendiendo a un criterio de sujeción personal. Por tanto, se requiere coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, pero también que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico.

3.2.2 Doble imposición económica

La doble imposición económica se origina cuando una misma renta quede sometida a gravamen en dos Estados diferentes por dos impuestos diferentes y en sede de dos contribuyentes distintos. En este caso no se produce en el mismo sujeto pasivo ya que un primer gravamen recae sobre el generador de la renta mientras que el segundo gravamen recae sobre el receptor de la renta. En definitiva, supone que una misma renta este sujeta a más de un gravamen, aunque sea en personas distintas.

Al igual que en el caso de la doble imposición jurídica, también es posible distinguir entre doble imposición económica internacional e interna. El primer caso, objeto principal del estudio, tendrá lugar cuando la renta obtenida por la entidad es gravada en su Estado de residencia, aplicando un criterio de sujeción personal y, al mismo tiempo, gravada en el estado de residencia de otra entidad perceptora de la renta por aplicación del mismo criterio.

Es importante tener en cuenta que, en ambos casos (doble imposición jurídica y económica), es necesario que coincida el periodo impositivo y que exista concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o similar.

La existencia de este tipo de situaciones que suponen gravar en exceso las rentas obtenidas por las entidades siempre ha generado una gran controversia sobre su ilicitud y la manera de articular mecanismos adecuados para tratar de evitarla. No obstante, parece existir un fuerte consenso a nivel mundial sobre el objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional por razones de justicia y de orden económico. Tal y como sostiene Sánchez García N. (2000)¹⁶ “la doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular”.

Hay que tener en cuenta que este tipo de situaciones suponen una desigualdad de trato para determinadas personas jurídicas o entidades, especialmente aquellas que realizan operaciones fuera de sus fronteras prestando servicios o vendiendo productos. Además, el enorme crecimiento que han experimentado las relaciones económicas internacionales

¹⁶ Sánchez García N. (2000). La doble imposición internacional. Revista de treball, economia i societat. N°. 16, 2000, págs. 25-40

durante los últimos años a raíz de la globalización y el desarrollo tecnológico han llevado a que numerosas entidades se encuentren vinculadas, de hecho, a más de un Estado.

En definitiva, pese a la inexistencia de unanimidad entre los diferentes Estados y órdenes jurídicos sobre la calificación como ilícita de la doble imposición internacional, motivos económicos y de competitividad en el mercado global han sembrado el germen para que los Estados establezcan todo tipo de medidas tendentes a evitar, o al menos paliar, la doble imposición. En palabras de Cerezo Fernández M. (1973)¹⁷ “Este es un fenómeno que va a distorsionar el juego "normal" de los distintos componentes del mercado internacional, pudiendo llegar a anular, en la práctica, todos los incentivos fiscales aprobados por un Estado para atraerse inversiones o capitales extranjeros, o para incrementar sus exportaciones al exterior”.

3.3 MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Las medidas tendentes a evitar los efectos perversos que ocasiona la doble imposición internacional no son más que un “puente” para la aplicación de los métodos destinados a evitar este fenómeno y que representan la verdadera respuesta al problema en cuestión.

De acuerdo con algunos autores, como Fonrouge (1976)¹⁸, el único medio apto para evitar la doble imposición internacional sería la búsqueda de principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional. No obstante, esto es algo realmente difícil, por no decir imposible, de conseguir teniendo en cuenta los presupuestos del Derecho internacional. En este sentido, Carrillo Salcedo (1976)¹⁹ señala que *“el esfuerzo de los sistemas doctrinales clásicos del internacionalismo universalista por establecer unos principios jurídicos universales, que vinculasen a los distintos ordenamientos estatales, está en contradicción con los datos de derecho positivo de los distintos ordenamientos jurídicos, ya que éstos consagran el reconocimiento de unos vínculos entre derecho interno y derecho internacional privado y, a través de ellos, un cierto particularismo que no es posible desconocer. No es posible, pues, prescindir de los sistemas jurídicos nacionales, con sus particularismos y diferencias, porque son un dato de la realidad que no cabe desconocer y porque ignorarlos, esto es, construir un sistema de*

¹⁷ Cerezo Fernández M. (1973). Doble imposición internacional e inversiones financieras. XX Semana de estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, pp. 854-855

¹⁸ Fonrouge A.M. (1976). Derecho Financiero. Eds. Depalma, Buenos Aires. 3-º ed., p.336.

¹⁹ Salcedo C. (1976). Derecho internacional privado. Introducción a sus problemas fundamentales. Ed. Tecnos. Madrid, pags 53 y sigs.

derecho internacional privado independiente de todo derecho interno, no nos llevaría más que a un conjunto de reglas abstractas, inspiradas en generalizaciones teóricas y no en realidades históricas y humanas”.

Por tanto, dada la enorme dificultad para el surgimiento de una hipotética ley uniforme internacional, es posible destacar tres tipos de medidas: unilaterales, bilaterales y multilaterales.

A. Medidas unilaterales

Las medidas unilaterales son aquellas disposiciones establecidas por cada poder tributario de manera individual con el objetivo de evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario. Esta modalidad es adoptada frecuentemente por aquellos países que están gravando las rentas en virtud del criterio de residencia, aunque podrían conseguirse idénticos resultados si fuesen aplicadas por un país que grava según criterios de naturaleza real.

Estas medidas son las que pueden adoptarse de una forma más sencilla ya que es el propio Estado en cuestión el que estaría limitando su potestad tributaria. No obstante, no permiten solucionar íntegramente los problemas de la doble imposición, aunque sí que la atenúan. Esta idea es compartida por autores como Calle Sáiz (1979)²⁰, según el cual estas medidas son un procedimiento rápido y flexible para abordar el problema, pero insuficiente.

Este tipo de medidas pasan fundamentalmente por incluir alguno de los métodos aceptados internacionalmente como el método de exención (apartado 6) y el de imputación (apartado 5), los cuales se explicarán más adelante al hablar de los métodos para evitar la doble imposición internacional.

B. Medidas bilaterales y multilaterales.

Al igual que sucede con las medidas unilaterales mencionadas, para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional los países suelen firmar Convenios de Doble Imposición (CDI), ya sean bilaterales o multilaterales, cuya finalidad es determinar a qué país corresponde el gravamen en aquellas situaciones en las que son varios estados los que inicialmente tienen derecho a su exacción.

Estos CDI, cuya aplicación es prioritaria sobre el resto de normas de Derecho interno español, pueden ser de distintas clases. En términos generales, destacan los Convenios

²⁰ Calle Saiz. (1979). Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional. IEF, Madrid, p. 85.

bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, que afectan sobre todo a los impuestos sobre la renta, como el IS, y sobre el patrimonio, así como a las rentas procedentes de la navegación marítima, aérea y herencias. En este sentido, existen una gran cantidad de Convenios bilaterales o multilaterales de los que España es parte y que afectan al ordenamiento jurídico español. Además, también hay que mencionar los acuerdos suscritos con organismos internacionales que, pese a tratar diversas materias, incluyen disposiciones que afectan al ámbito fiscal.²¹

En este contexto, es preciso mencionar que los tratados o convenios son en la actualidad los instrumentos más frecuentemente utilizados por los Estados para proceder a la cooperación internacional y articular intereses contrapuestos, entre ellos todos los conflictos generados por la doble imposición internacional. De acuerdo con el artículo 2.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, se puede definir un tratado como *“un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”*. De acuerdo con esta definición, se puede inferir la clasificación más utilizada de los tratados como aquella que tiene en cuenta el número de partes que intervienen en ellos, distinguiendo entre tratados bilaterales, donde intervienen solamente dos sujetos internacionales, y los tratados multilaterales, donde participan más de dos sujetos.

Con respecto a los convenios multilaterales, tradicionalmente no tuvieron demasiado éxito ya que los intentos efectuados a lo largo de la historia fueron escasos y sin mucho recorrido. Por ejemplo, es destacable que ya en mayo de 1955, en el quinto Congreso de Tokio, la Cámara Internacional de Comercio solicitó de la OCDE la elaboración de un estudio sobre las posibilidades de alcanzar un acuerdo que lograra uniformidad de principios en materia fiscal, la cual no triunfó.

De hecho, el sistema que se ha venido aplicando en nuestro país hasta el momento ha sido predominantemente el de los Convenios Bilaterales de Doble Imposición (CDI), mediante acuerdos concretos de España con cada Estado. En la actualidad, de acuerdo con los datos de la propia AEAT, están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición, estando en vigor 99. Los otros 5 se encuentran en distintas fases de tramitación (Bahrein,

²¹Ambite Iglesias A.M & López Arrabe C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada: Problemática en la empresa española. Instituto de Estudios Fiscales.

Montenegro, Namibia, Perú y Siria). Además, se han renegociado los CDIs con Austria, Bélgica, Canadá, China, Finlandia, India, Japón, México, Reino Unido y Rumanía.

A pesar de que es posible identificar alrededor de 24 tipos distintos de CDI, existen dos modelos de referencia: el modelo de la OCDE (MCOCDE) y el Modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU). El MCOCDE, tanto en sus versiones iniciales como en las sucesivas modificaciones que ha ido experimentado, la última en 2005, contempla el ámbito de aplicación del criterio de tributación en el país de residencia, siendo un criterio también asumido por el modelo elaborado por la ONU, aunque ensanchando la actuación del principio de gravamen en el país de la fuente.

Es destacable la gran importancia que ha adquirido el MCOCDE y los principios en él desarrollados para solucionar conflictos en materia de tributación internacional. De hecho, autores como Serrano Antón (2022)²² señalan que ha permitido una cierta armonización en las legislaciones nacionales de los países de la OCDE, influyendo directa o indirectamente en alrededor de 3.000 CDI vigentes.

No obstante, también es destacable la existencia de otros modelos de convenio, a parte del de la OCDE y el de la ONU, como el Modelo estadounidense y el Modelo holandés que, en realidad, son modelos basados a su vez en el MCOCDE. También se podría mencionar el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina o el Modelo de Convenio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Sin embargo, dado que todos estos modelos adicionales mencionados no van a tener influencia en España no se profundizará en su análisis.

Sin perjuicio de lo anterior, hay que tener en cuenta que el 28 de septiembre de 2021, España se sumó al Convenio Multilateral de la OCDE para aplicar las medidas relacionadas con los Convenios y prevenir de este modo la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, popularmente conocido como MLI (“*Multilateral Instrument*” por sus siglas en inglés). Este Convenio Multilateral ha sido negociado por más de 100 países y jurisdicciones de todo el mundo y ha entrado en vigor en España el 1 de enero de 2022, lo que ha supuesto añadir 67 jurisdicciones de 96 que hasta ahora habían ratificado el Convenio.

Tal y como defiende Poza Cid R. (2021) *“El Convenio en cuestión, es uno de los resultados más destacados del Proyecto BEPS de la OCDE/G20, considerado como el principal instrumento del mundo para actualizar los Convenios de Doble Imposición y permitir a las jurisdicciones incorporar los resultados*

²² Serrano Antón, F. (2022). Fiscalidad internacional (5a ed). Centro de Estudios Financieros (CEF). Vol (1).

*del Proyecto BEPS en sus Convenios vigentes sin necesidad de acudir a negociaciones bilaterales. Con el objetivo de reducir las oportunidades de evasión fiscal por parte de las multinacionales, las principales medidas incluidas en el MLI abordan el abuso de los Convenios, las estrategias para evitar la creación de establecimientos permanentes, el gravamen de dividendos, los mecanismos híbridos o la eliminación de la doble imposición”.*²³

3.4 MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Desde la perspectiva de los métodos concretos aplicados para evitar la doble imposición es posible diferenciar entre el método de exención y el método de imputación o crédito fiscal.

A. Método de exención

La aplicación de este método supone que la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. Por tanto, este método supone otorgar un tratamiento recíproco de las rentas obtenidas por el otro Estado en idénticas condiciones. La exención puede operar tanto en el país de la fuente como en el de la residencia, dando lugar a la aplicación, respectivamente, del principio de residencia o del principio de la fuente. No obstante, la exención se va a aplicar frecuentemente en el país de residencia, beneficiando a los países importadores de capital dando una mayor efectividad a los incentivos fiscales que pretenden atraer inversiones procedentes del extranjero.

Dentro del método de la exención, es posible distinguir dos formas distintas en su aplicación:

En primer lugar, se puede hablar de la exención como método unilateral para evitar la doble imposición internacional. La aplicación del método de exención puede suponer, tal y como se ha mencionado previamente, que el Estado de residencia del inversor exima de tributación a determinados tipos de renta de fuente extranjera. En ocasiones, esta exención exige que dicha renta esté sometida a un cierto gravamen en el Estado de la fuente, es decir, en el Estado de obtención de la renta. Este método así aplicado se puede entender como una “concesión” que el Estado de residencia hace al Estado de origen o de la fuente de la renta

²³ Poza Cid, R. (2021, 20 diciembre). España se suma al Convenio Multilateral (MLI) ante la OCDE. Periscopio Fiscal y Legal.

para someter en exclusiva a tributación la renta en cuestión y que, de este modo, solamente se someta a tributación en el segundo Estado (el de origen). No obstante, es posible que el Estado de residencia considere esta renta computable a los efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a la base imponible y de este modo respetar la progresividad del sistema tributario. Esto es lo que se conoce como método de exención con progresividad.

Generalmente estas exenciones están dirigidas a los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes, rentas obtenidas por expatriados y rentas inmobiliarias de bienes situados en el extranjero. Como sostiene Serrano Antón (2022)²⁴, “*la exención íntegra de tributar por la renta de fuente extranjera en el Estado de residencia coloca en la misma situación de igualdad tributaria al inversor extranjero en relación con los residentes en el Estado de la fuente*”. Además, este método permite que los beneficios fiscales concedidos por el Estado de la fuente no se vean reducidos o eliminados por el Estado de residencia.

En segundo lugar, también se puede hablar de la exención como método convenido para evitar la doble imposición internacional. En el caso de que el método de exención se aplique a raíz de su inclusión en un CDI, uno de los Estados contratantes tendrá el derecho exclusivo de gravar determinados tipos de renta, plusvalías, beneficios etc. La exención aplicada por un Estado contratante de un CDI a todo o parte del componente de una renta podrá ser íntegra o con progresividad. En el caso de exención íntegra, es probable que el país de residencia no tenga derecho a integrar la renta exenta en la base imponible. No obstante, en el caso de exención con progresividad, el Estado de residencia se reservará el derecho a computar esa renta para calcular el tipo de gravamen, del mismo modo que podía ocurrir en la exención como método unilateral.

Es importante resaltar que la aplicación de la exención se realiza sobre la base imponible, independientemente de que la exención sea íntegra o con progresividad, a diferencia del método de imputación donde el mecanismo se aplica en la cuota.

Sin perjuicio de las bondades y beneficios que ofrece este método, es posible destacar algunos inconvenientes en su aplicación. En concreto, se trata de un método que puede promover la repatriación de beneficios derivados de la inversión y aumenta las dificultades a la hora de calcular el mínimo exento para residentes que obtengan rentas de otros países. Además, y para el caso concreto del IS, para los países que tengan un régimen diferenciado

²⁴ Serrano Antón. F. (2022). *Op.cit.*, p.38.

de tipos para beneficios distribuidos o no en el IS, resultaría complejo imputar las rentas obtenidas a uno u otro tipo de gravamen. (Serrano Antón F. 2022)²⁵

B. Método de imputación

Dentro de este método es posible distinguir a su vez dos variantes: (i) la imputación como método unilateral para evitar la doble imposición internacional y; (ii) la imputación como método convenido para evitar la doble imposición internacional.

Con respecto al primero, la principal característica de este método radica en que el país de residencia del inversor trata al impuesto pagado en el extranjero como si se tratase de un impuesto pagado en el propio país de residencia del inversor, teniendo en cuenta ciertas limitaciones legales. En el caso de que el país extranjero someta la renta en cuestión a un tipo impositivo inferior al del estado de residencia, en este último estado solamente se gravará esa renta por la diferencia entre el impuesto pagado en el extranjero y el que correspondería pagar en el país de residencia. Sensu contrario, si el impuesto pagado en el extranjero es mayor que en el que correspondería en el Estado de residencia, éste último no obtendrá ningún ingreso por dicha renta. Por tanto, la carga fiscal global efectiva vendrá determinada por el tipo de gravamen más alto entre el Estado de la fuente o el de residencia. Se trata de un método aplicado tradicionalmente por los países anglosajones.

En definitiva, este método implica reducir la cuota del IS sobre la renta correspondiente a los beneficios obtenidos en el extranjero en la cuantía que ya ha sido pagada por el inversor en el país de la fuente, es decir, en el país extranjero donde se obtiene tal renta. La principal consecuencia es que los beneficios fiscales reconocidos por el Estado de la fuente no se tomarían en cuenta para la determinación de la cuota del inversor. En este sentido, el resultado es una minoración de la carga fiscal por debajo del nivel del país de residencia en relación a dicha renta obtenida en fuente extranjera.

Sin perjuicio de lo anterior, a la hora de la verdad existen matices dado que las rentas generadas por personas jurídicas que desarrollan su actividad en otros países, ya sea por medio de filiales o EP, no suelen estar sometidas a tributación en el país de residencia de la matriz, salvo en los casos de reparto de dividendos o repatriación de beneficios.

Desde una perspectiva legal, conviene tener en cuenta que en caso de que un Estado aplique distintos tipos de gravamen según cual sea el país de residencia de quién recibe la

²⁵ Serrano Antón. F. (2022). Op.cit., p.38.

renta, podríamos estar ante una práctica que viole el principio de no discriminación de los CDI y, en consecuencia, poner en peligro la deducción en la cuota por impuestos pagados en el extranjero de forma discriminatoria. (Serrano Antón F. 2022)²⁶

Otra posibilidad del método de imputación consiste en aplicarlo estando integrado dentro de la estructura de un CDI, es decir, utilizar la imputación como método convenido para evitar la doble imposición internacional. En estos casos, cada Estado grava la renta obtenida, pero el Estado de residencia permite la deducción en la cuota o crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente con algunas particularidades. De hecho, es posible distinguir entre imputación íntegra o “*full credit*” e imputación ordinaria u “*ordinary credit*”. En el primer caso, se acuerda la deducción completa del impuesto pagado en el Estado de la fuente mientras que en el segundo el crédito se corresponde tan solo con lo que se debería pagar por dichas rentas en caso de ser obtenidas en el Estado de la residencia.

En principio, con este método la carga fiscal de las inversiones en el extranjero es la misma que la de las inversiones internas. No obstante, como sostiene Serrano Antón F. (2022)²⁷, “*la aplicación del método de imputación ordinaria ha sido objeto de críticas al no eliminar completamente la doble imposición internacional en los casos en los que el impuesto pagado en el extranjero es superior al impuesto nacional*”. De hecho, en el comentario 27 a los artículos 23 A) y 23 B) del MCOCDE²⁸, incluido en los comentarios al mismo que incorporar el propio Modelo de Convenio de la OCDE, se indica que “*cuando el impuesto debido en el Estado de la fuente es más elevado y la deducción está limitada (imputación ordinaria), el contribuyente no queda redimido del total del impuesto pagado en el Estado de la fuente. En tal hipótesis, la situación será, por consiguiente, menos ventajosa que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el Estado de residencia*”.

En definitiva, el método de imputación ordinaria no resulta equitativo respecto a la exportación de capital dado que al no permitir compensar íntegramente el impuesto satisfecho en el extranjero sino solamente hasta el límite del impuesto del Estado de residencia correspondiente a las rentas generadas en el exterior, la tributación final será superior. Por tanto, estamos ante un mecanismo que desincentiva la realización de inversiones en el extranjero. Además, la singular configuración que adopte en cada caso el método de imputación ordinario también puede generar problemas ya que, si no se hace

²⁶ Serrano Antón. F. (2022). *Op.cit.*, p.38.

²⁷ Serrano Antón, F. (2022). *Op.cit.*, p.38.

²⁸ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE. (2010). Instituto de Estudios Fiscales (IEF), p. 323.

desde una perspectiva global, será necesario diferenciar en función del tipo de rentas, país de origen o incluso por operación realizada.

4. DEDUCCIONES

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

El objetivo de esta deducción, regulada en el artículo 31 LIS, se centra en evitar la doble imposición que sufre la renta obtenida por el contribuyente cuando es gravada, por un mismo tributo, en España y en el extranjero. Tal y como se mencionó en el apartado 3, al hablar de las diferentes modalidades de doble imposición, su origen se encuentra en la aplicación simultánea por parte de los diferentes Estados de los principios de personalidad (tributación de los residentes por su renta mundial) y territorialidad (tributación de las rentas generadas en el país).

A lo largo de los siguientes apartados se van a abordar una serie de cuestiones de su regulación tales como los requisitos que tienen que cumplir las entidades para aplicar esta deducción, el cálculo de la misma, lo que ocurre con las deducciones no practicadas, el tratamiento de las rentas negativas derivadas de establecimientos permanentes y de la transmisión de elementos permanentes, así como el procedimiento de comprobación de las deducciones por la AEAT.

4.1.1 Requisito de las entidades, cálculo y deducción no practicada.

Para que las entidades puedan aplicar esta deducción es necesario que éstas tributen en España por obligación personal²⁹ o, en su caso, ser establecimientos permanentes situados en España de entidades no residentes. Estos requisitos tienen una serie de implicaciones, que se tratan a continuación.

En primer lugar, aquellas entidades extranjeras que desarrollen su actividad en España por medio de un establecimiento permanente podrán aplicar la deducción por este

²⁹ En el sentido del artículo 5 LIP donde se indica que son sujetos pasivos del Impuesto por **obligación personal**: las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

concepto siempre que el establecimiento permanente obtenga rentas positivas gravadas en el extranjero.

En segundo lugar, las entidades españolas que operen en el extranjero mediante establecimiento permanente tendrán derecho a la deducción por las rentas positivas obtenidas por él, así como por cualquier renta positiva obtenida y gravada en el extranjero que no sea a través de un establecimiento permanente, con independencia de que desarrolle o no en el extranjero una actividad económica.³⁰

Hay que tener en cuenta que esta medida supone aplicar una deducción en la cuota íntegra del Impuesto. En este sentido, con respecto al cálculo de la misma, de acuerdo con el artículo 31 LIS, aquellas entidades sujetas por obligación personal de contribuir que hayan integrado en su base imponible rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra del IS la menor de las siguientes cantidades:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.³¹
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español

Hay que tener en cuenta que, en caso de obtener rentas negativas en el extranjero, éstas se integran en la base imponible de la entidad residente salvo que dichas rentas procedan de establecimientos permanentes en el extranjero ya que en este supuesto no serían deducibles. En este caso, una vez integrada la renta negativa en la base imponible ya no procede aplicar la deducción en la cuota íntegra del impuesto que, en su caso, se haya pagado en el extranjero ya que esto supondría reducir el impuesto a pagar más allá de los límites permitidos, minorando tanto la base imponible como la cuota íntegra por el mismo concepto. Dicho de otro modo, si se permitiese reducir la base imponible con las rentas negativas y posteriormente aplicar también la deducción sobre la cuota íntegra, se estaría reduciendo la

³⁰ Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal: 2022. Ed. 18 de febrero de 2022. Madrid: Francis Lefebvre, 2022. Print.

³¹ Hay que precisar que no se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal (art. 31.1 LIS). Es decir, la cuantía de la deducción es, en su caso, la realmente pagada en el extranjero. Si por la existencia de exenciones, bonificaciones o cualesquiera otros beneficios fiscales en el país extranjero, la cuota devengada fuera superior a la satisfecha, la deducción a practicar en España solo asciende a esta última (TEAC 19-5-05). Corresponde al obligado tributario la justificación del pago efectivo de la retención en el Estado de la fuente, utilizando, a tal fin, los medios de prueba que entienda oportunos (AEAT Nota 25-2-21). Además, siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél (art. 31.1 LIS).

cuota líquida o impuesto corriente a pagar en una cantidad mayor a la que corresponde legalmente.

Al hablar de deducciones por doble imposición hay que tener siempre presente las limitaciones que existen en su aplicación y a las que se hará referencia más adelante de forma más detallada. En todo caso, tener en cuenta que las grandes empresas, es decir, entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea superior a 20 millones de euros, no pueden aplicar deducciones para evitar la doble imposición tanto interna como internacional que superen el 50% de la cuota íntegra del ejercicio³².

Finalmente, resulta interesante añadir que esta deducción procede incluso aunque la renta en cuestión proceda de un paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa.³³

De acuerdo con el artículo 31.2 LIS “*el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible*”. Es decir, el impuesto pagado en el extranjero se tiene que incluir en la base imponible antes de aplicar esta deducción, generando por tanto un ajuste extracontable positivo en el resultado contable antes de impuestos.

A continuación, el citado precepto dice “*Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero*”. Por tanto, si la cuantía de la deducción a aplicar sobre la cuota íntegra es el importe de la cuota íntegra que habría pagado si hubiera obtenido esa renta en España (art. 31.1 b), esto implica que el importe del impuesto satisfecho por esa renta en el extranjero (art. 31.1 a) es mayor, dado que el artículo 31.1 LIS exige aplicar como deducción la menor de las cuantías mencionadas. En consecuencia, la LIS permite deducir aquella parte del impuesto extranjero no deducido³⁴ siempre que se corresponda con la realización material de actividades económicas en el extranjero, tanto si esa actividad económica procede o no de un establecimiento permanente en el extranjero. En este caso, al estar ante un gasto deducible que corrige la base imponible, será preciso hacer un ajuste extracontable negativo que minore la base imponible.

³² Esta cuestión aparece regulada en la Disposición adicional decimoquinta de la LIS sobre los límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

³³ (AN 4-11-10, EDJ 291919; DGT CV 25-5-11).

³⁴ Se corresponderá con la cuantía del art. 31.1 a) menos la cuantía del art. 31.1 b).

Con respecto a la base para el cálculo del impuesto que correspondería pagar en España, se puede apreciar en el siguiente esquema³⁵:

+ Importe neto de la renta extranjera
+ Impuesto extranjero satisfecho
+ Retención practicada
= Base de la deducción

En el proceso de liquidación del IS, aquella parte de la deducción que no haya podido aplicarse por insuficiencia de cuota íntegra podrá deducirse en la liquidación de los periodos impositivos posteriores sin limitación temporal. Esto se debe a que la cuota líquida no puede ser menor que 0 por lo que esta posibilidad será ejercitable en todos aquellos casos en los que la cuota íntegra sea cero o inferior a la cuantía de las deducciones aplicables por doble imposición. Generalmente se van a dar situaciones en las que la entidad obtiene rentas del extranjero junto con rentas negativas de otras operaciones que minoran total o parcialmente aquellas, de modo que no es posible deducirse el impuesto extranjero por la insuficiencia de cuota íntegra para absorberlo. En estos casos, la solución pasa por trasladar la deducción a ejercicios posteriores evitando así la sobreimposición que se daría en caso contrario.

Tal y como se explica en el Memento Fiscal Francis Lefebvre (2022)³⁶ “Dado que con carácter general el importe de la deducción se ha calculado aplicando el tipo general de gravamen del 30%, si la deducción se aplica en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015 en los que el tipo de gravamen es inferior al 30%, dicho importe debe recalcularse según el tipo de gravamen vigente en el período en el que se practica la deducción. Esto mismo debe aplicarse a las deducciones generadas en 2015 y deducidas en períodos impositivos posteriores, aunque la normativa no regule nada de forma expresa al respecto”.

4.1.2 Rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente. Tratamiento de las rentas negativas de establecimientos permanentes y de la transmisión de los mismos.

Antes de abordar este apartado y el siguiente conviene precisar que, para determinar el impuesto satisfecho en el extranjero, la norma distingue entre las rentas obtenidas sin

³⁵ Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal: 2022. *Op.cit.*, p. 44.

³⁶ Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal. (2022). *Op.cit.*, p. 44.

mediación de un establecimiento permanente y las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente. En el primer de los casos, el TRLIS establece la obligación de agrupar todas las rentas procedentes del mismo país para determinar la deducción que resulte aplicable así como el impuesto que hubiera correspondido en territorio español. En el segundo supuesto, el cálculo de la deducción se realiza de forma individualizada por cada establecimiento permanente. En este extremo la LIS indica que el concepto de establecimiento permanente y la determinación de las rentas obtenidas por el mismo se basarán en lo establecido en el artículo 22 LIS³⁷.

Además, en los supuestos en los que interviene un establecimiento permanente, la LIS establece el mismo tratamiento fiscal previsto en el artículo 22 para el caso en que se generen rentas negativas. Como sostiene García-Rozado González B. (2016)³⁸ *“en coherencia con la no deducibilidad del deterioro de valor de participaciones, las rentas negativas generadas por un establecimiento permanente no se integran en la base imponible de la casa central, salvo dos situaciones: transmisión de establecimiento permanente o cese de su actividad. No obstante, las rentas negativas, se verán minoradas por las rentas positivas netas generadas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación del régimen de exención o se haya aplicado la deducción por doble imposición internacional”*.

No obstante, el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social ha establecido, con efectos a partir del 01/01/2017, una regulación un tanto ambigua y defectuosa, de modo que una interpretación coherente pasa por entender que no se integran en la base imponible las rentas obtenidas por los

³⁷ El artículo 22.3 de la LIS establece que *“se considerará que **una entidad opera mediante un establecimiento permanente** en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entiende que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se está a lo que de él resulte”*.

Asimismo, el artículo 22.4 de la LIS establece que *“se considerará que **un contribuyente opera mediante establecimientos permanentes distintos** en un determinado país, cuando realicen actividades claramente diferenciables y la gestión de éstas se lleve de modo separado”*.

Por último, según lo dispuesto en el artículo 22.5 de la LIS *“se considerarán **rentas de un establecimiento permanente** aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente. A estos efectos, se tendrán en cuenta las rentas estimadas por operaciones internas con la propia entidad en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación”*

³⁸ Corral Guadaño, I., García-Rozado González, B., Carmona Fernández, N., Garde Garde, M. J., Cremades Ugarte, L., & Escudero Gutiérrez, E. (2016). Manual de fiscalidad internacional. (4a ed.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

establecimientos permanentes, con independencia de que se aplique el régimen de exención o de imputación a las rentas del establecimiento.

Hay que tener en cuenta la existencia de un régimen transitorio establecido en el apartado cuarto de la Disposición adicional decimosexta LIS, en virtud del cual si el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 LIS o la deducción a que se refiere el artículo 31 de la misma sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

Finalmente, las pérdidas de un establecimiento permanente situado en el extranjero pueden incidir en la base imponible de manera diferente en función del régimen fiscal del país de localización del establecimiento. En concreto, pueden darse dos escenarios: que el país de residencia compense las pérdidas generadas con beneficios futuros; o bien, que el país de residencia no compense las pérdidas generadas con esos beneficios.

Con respecto a las rentas negativas de la transmisión de establecimientos permanentes, hay que partir de que las rentas generadas en un establecimiento permanente pueden ser positivas o negativas, teniendo un tratamiento diferente, tal y como se ha mencionado en el apartado anterior. Además, el orden de generación de las rentas positivas y/o negativas es importante ya que los efectos pueden ser diferentes. Por ejemplo, como regla general, si se generan rentas positivas en primer lugar, se van a integrar en la base imponible de la matriz española en el período impositivo correspondiente, teniendo en cuenta que se podrá deducir el impuesto extranjero satisfecho si es inferior a la cuota íntegra que se habría satisfecho en España por dichas rentas. Si en los ejercicios posteriores el establecimiento permanente obtiene rentas negativas, estas no se integrarán en la base imponible de la matriz española.

Por tanto, para poder determinar la renta que a efectos fiscales se genera en la transmisión del establecimiento permanente, se tendrá en cuenta como valor fiscal el valor contable del establecimiento permanente sin contar la renta negativa que no ha sido fiscalmente deducible. Si aplicando este criterio la renta fiscal resultante de la transmisión es negativa, esta no se integrará en la base imponible. En definitiva, tanto el método de exención como el de imputación no dan efectos fiscales a la pérdida real generada en la inversión en el extranjero a través de establecimientos permanentes cuando el importe recuperado de la inversión es inferior al de la inversión inicialmente realizada.

Sin perjuicio de la anterior, existe una especialidad para el caso de cese del establecimiento permanente, supuesto en el que se permite la deducción de la renta negativa generada por el mismo. Para calcular el importe que debe integrarse en la base imponible en esta situación es necesario minorar la renta negativa en cuestión en el importe de las rentas positivas netas generadas con anterioridad por el mismo establecimiento permanente, siempre que hayan tenido derecho a la exención por doble imposición de rentas extranjeras obtenidas a través de establecimientos permanentes o, en su caso, a la deducción por doble imposición por impuestos soportados en el extranjero. En este sentido, de acuerdo con el Memento Fiscal Francis Lefebvre (2022)³⁹ *“para el cálculo del importe de las rentas positivas netas solo deberían tenerse en consideración las rentas negativas que, en su caso, hayan tenido efectos fiscales pues, en caso contrario, puede producirse un efecto desimpositivo, ya que pueden generarse rentas fiscales negativas cuando, por el contrario, no hay tal pérdida a efectos reales.”*

Asimismo, el apartado 5 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece un régimen transitorio para los casos de transmisión de un establecimiento permanente en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, según el cual *“la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo”*.

4.1.3 La comprobación de las deducciones

En este aspecto es de suma importancia el artículo 120.2 LIS según el cual la Administración tributaria puede realizar la comprobación e investigación mediante el examen de *“la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del contribuyente, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos.”* Asimismo, de acuerdo con el mismo precepto, la Administración tributaria puede comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Una vez realizadas las comprobaciones e investigaciones pertinentes, *“la Administración tributaria puede regularizar los importes*

³⁹ Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal. (2022). *Op.cit.*, p.34.

correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos”

Sin perjuicio de que la capacidad de comprobación de la Administración tributaria no prescriba, el artículo 31.7 LIS señala que *“el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación”*.

Transcurrido el plazo de 10 años mencionado, la Administración tributaria no podrá modificar el importe de las deducciones declaradas por el contribuyente, pero este deberá, para consolidar su deducción, acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.⁴⁰

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

El artículo 32 de la LIS regula esta deducción por doble imposición internacional con la que se trata de evitar la doble imposición internacional que surge en los casos en que una sociedad matriz residente en territorio español percibe dividendos o participaciones en beneficios de sus entidades filiales residentes en el extranjero, y el beneficio obtenido ha tributado en el territorio de la filial y posteriormente, se grava en territorio de la sociedad matriz cuando lo recibe. A estos efectos, el artículo 32 de la LIS establece que esta deducción se aplicará cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español.

Este método de eliminación de la doble imposición económica internacional se aplica cuando no se cumplen los requisitos para gozar de la exención de rentas extranjeras del art. 21 LIS, por ejemplo, cuando en el Estado de la fuente no existe un gravamen análogo al IS y no existe CDI.⁴¹

4.2.1 Cálculo de la deducción, requisitos y rentas equivalentes a dividendos.

⁴⁰ Tal y como se infiere del artículo 31.7 LIS en relación con el artículo 120.2 LIS.

⁴¹ Cuestión Vinculante nº V0058-08 de Dirección General de Tributos, 14 de enero de 2008 y Cuestión Vinculante nº V1850-07 de Dirección General de Tributos, 10 de septiembre de 2007.

De acuerdo con el apartado primero del artículo 32 LIS, el importe de esta deducción será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente en territorio español respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente.

El apartado cuarto del citado precepto establece que esta deducción es compatible con la deducción por doble imposición jurídica internacional si la matriz española ha estado sujeta a un impuesto extranjero con ocasión de la distribución del dividendo. No obstante, hay que tener de nuevo presente el límite conjunto para las deducciones por doble imposición internacional al que se hará referencia más adelante.

El citado artículo 32 LIS hace referencia al conocido como impuesto subyacente o “*underlying tax*” al que está sometida la sociedad participada en el extranjero y que ha gravado previamente los beneficios obtenidos por ella y que son objeto de reparto con posterioridad a los socios. Como sostiene García-Rozado González B. (2016)⁴² “*La norma se refiere al impuesto efectivamente pagado por la entidad participada respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan dividendos. Nos encontramos, por tanto, que, en el caso de los dividendos puede haber hasta una triple imposición: la primera, en el momento en que la entidad participada obtiene un beneficio en el extranjero, la segunda, en el momento en que dicho dividendo se distribuye al socio español, si se aplica una retención a la entidad española en el extranjero, y la tercera al incluir dicho dividendo en la base imponible de la entidad española. Tres imposiciones, por tanto, que deben ser objeto de corrección*”.

Para poder aplicar esta deducción se exige cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 32.1 LIS. En concreto, la entidad residente que pretenda su aplicación tiene que poseer una participación en la entidad no residente de al menos un 5%, directa o indirectamente, poseída ininterrumpidamente durante un año⁴³ antes o después de la percepción del dividendo. Alternativamente se permite un valor de adquisición de la

⁴² Corral Guadaño, I., García-Rozado González, B., Carmona Fernández, N., Garde Garde, M. J., Cremades Ugarte, L., & Escudero Gutiérrez, E. (2016). *Op., cit.* p.47.

⁴³ El precepto en cuestión establece que “*para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas*”.

participación de 20 millones de euros⁴⁴. Además, se exige que la entidad participada esté sometida a tributación y, finalmente, hay que integrar la renta bruta en la base imponible.

A su vez, el mismo precepto establece que “*en caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas*”.

En cuanto al carácter del impuesto extranjero objeto de deducción, se considera como tal el efectivamente satisfecho por la filial (primer nivel), por las entidades participadas directamente por dicha filial (segundo nivel) y por las entidades participadas directamente por aquellas (tercer nivel), y así sucesivamente en posteriores niveles, en la parte imputable a los beneficios de los cuales provienen los dividendos distribuidos por la filial, siempre que se cumplan los requisitos para aplicar esta deducción.

Para el cálculo del contravalor en euros del impuesto satisfecho en el extranjero respecto del impuesto específico correspondiente a los dividendos (withholding tax), se aplica el mismo tipo de cambio utilizado para recoger su devengo. Respecto del denominado impuesto subyacente, nada se dice de forma explícita, por lo que caben varias alternativas. Se puede entender que la opción más coherente es la utilización del mismo tipo de cambio usado para el cómputo del dividendo, si bien otras como el tipo de cambio de cierre resultarían también admisibles, sobre todo en casos de cobro fraccionado del dividendo.⁴⁵

La LIS incluye una definición autónoma de lo que ha de entenderse por dividendos o participaciones en beneficios a los efectos de la deducción por doble imposición internacional, y lo hace por remisión⁴⁶ al concepto de dividendo o participación en beneficios que se aplica para la exención por dividendos o participaciones en beneficios del artículo 21 LIS.

En general, como explica Domingo Carbajo (2022)⁴⁷ “*dividendos o participaciones en beneficios serían todas aquellas cantidades recibidas por el socio o accionista de una entidad, derivadas de su derecho a participar en las ganancias sociales de esta última, siendo su distribución acordada y aprobada por la Junta de Accionistas al tiempo de la aplicación del resultado del ejercicio determinado con base en el balance*

⁴⁴ Este último requisito solo es aplicable por un período de 5 años a las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021.

⁴⁵ Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal. (2022). *Op.cit.*, p.37

⁴⁶ Dicha remisión aparece en el apartado cuarto del artículo 32 LIS.

⁴⁷ Carbajo Vasco, D. (2022). Deducciones para evitar la doble imposición internacional. Dividendos y participaciones en beneficios. vLex

aprobado, con independencia de su consideración contable (art. 32.2, 1º LIS). No resultará de aplicación esta deducción para las operaciones de préstamos de valores y contratos asimilados (art. 32.2, 2º LIS).”

Este artículo 32 LIS se refiere, en efecto, de manera exclusiva a dividendos y participaciones en beneficios ya que dice “*cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español*”. Por tanto, no se va a poder aplicar esta deducción a las rentas procedentes de la transmisión de participaciones representativas del capital de entidades no residentes, que estarán reguladas por el artículo 31 LIS. No obstante, también existen casos, incluso con aquellos países con los que está vigente un CDI, en los que se establece un impuesto a la entidad extranjera que transmite la participación de una entidad residente.

Además, el propio artículo 32 LIS incorpora una regulación específica sobre la aplicación de esta deducción por doble imposición internacional para los ingresos percibidos de una serie de instrumentos financieros. En concreto, se trata de los valores representativos del capital a efectos mercantiles y los de préstamos de valores. Con respecto a los primeros, se hace referencia a la calificación como mercantil de las participaciones en el capital o fondos propios de otras entidades, cuya retribución se califica como dividendo y genera el derecho a aplicar la deducción correspondiente sobre los mismos. En este caso el requisito sobre el porcentaje de participación necesario se aplica al instrumento financiero (art. 32.2. 1º LIS). Con respecto a los préstamos de valores, las relaciones que se establecen entre prestatario y prestamista son complejas por lo que conviene analizarlas detenidamente (art. 32.2. 2º LIS).

Cuando estamos ante un préstamo de participaciones en el capital o los fondos propios de una entidad no residente, el titular legítimo de esos valores es el prestatario. Por tanto, cuando la entidad extranjera distribuye dividendos serán percibidos por el prestatario, aunque luego este se los reintegre al prestamista en función de las condiciones pactadas en el contrato de préstamo. Esto supone que el prestatario ha obtenido un ingreso relativo al dividendo, pero también un gasto por el pago del mismo al prestamista, el cual tendrá que contabilizar un ingreso por el importe de los dividendos percibidos. Contablemente, el prestamista debe mantener en su balance los valores prestados sin darlos de baja en tanto que es quien conserva los derechos inherentes a los valores prestados. En consecuencia, teniendo en cuenta el funcionamiento del préstamo, la regulación desde el punto de vista fiscal difiere en función de si se trata del prestatario o del prestamista.

Con respecto a la entidad prestataria, el ingreso derivado del dividendo percibido se integrará en la base imponible sin que tenga derecho a aplicar la deducción sobre esos ingresos incluso en el caso de cumplir las condiciones fijadas por la normativa.

Con respecto a la entidad prestamista, el ingreso percibido con motivo de la retribución del préstamo puede dar derecho a una deducción por doble imposición internacional siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos, a saber, que se mantenga en sus estados contables los valores prestados (exigencia del PGC) y que se cumplan los requisitos establecidos para poder aplicar la deducción ya mencionados.

4.2.2 Deterioro de la participación, deducción no practicada y transmisión de la participación.

De acuerdo con el artículo 15 k) LIS, no se considera como gasto deducible (para la sociedad matriz española) la pérdida por deterioro de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español como consecuencia de la distribución de beneficios de la misma. No obstante, el dividendo se integra en la base imponible sin perjuicio de que se pueda deducir de la cuota íntegra el impuesto efectivamente pagado por la entidad participada no residente sobre los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a los mismos, siempre que dicha cuantía se integre en la base imponible del contribuyente⁴⁸

De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 LIS en relación con el artículo 32 LIS, es importante tener en cuenta que, si el dividendo o la participación en beneficios se corresponden con beneficios generados con anterioridad a la adquisición de la participación, no habrá que integrar la renta generada por los mismos en la base imponible dado que no tienen la consideración de gasto deducible. En consecuencia, en estos casos no podrá aplicarse la deducción.

Al igual que ocurría en el caso de la deducción para evitar la doble imposición jurídica, si la deducción del artículo 32 LIS no pudiese aplicarse por insuficiencia de cuota íntegra en el ejercicio en el que se devenga el dividendo y que, por tanto, genera un ingreso, la cuantía no deducida podrá serlo en los periodos impositivos siguientes sin ningún tipo de limitación temporal, tal y como establece el apartado quinto del citado artículo.

⁴⁸ Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal. (2022). Op.cit., p.34.

En este sentido, existe un régimen transitorio, regulado en la Disposición transitoria 23ª apartado cuarto, en virtud del cual las deducciones pendientes de aplicar a 01/01/2015 pueden deducirse en los periodos impositivos siguientes. No obstante, hay que tener en cuenta las posibles diferencias en los tipos de gravamen ya que antes de la fecha citada el tipo general era del 30% y a partir de la misma es inferior. Por tanto, la deducción deberá recalcularse en función del tipo de gravamen vigente en el periodo en que se pretenda aplicar.

En los casos en que se produce una transmisión de la participación de la entidad no residente, de acuerdo con los apartados 6 y 7 del artículo 21 LIS, pueden darse dos situaciones, que se exponen a continuación.

En primer lugar, que se haya generado una renta positiva, en cuyo caso, para poder aplicar la exención es necesario cumplir los requisitos para la misma ya que, de lo contrario, la renta positiva generada se integrará en la base imponible del contribuyente sin poder aplicar ninguna deducción sobre la cuota íntegra. Sin embargo, aun no cumpliendo los requisitos para aplicar la exención, es posible deducir el impuesto extranjero que el contribuyente haya satisfecho en el extranjero.

En segundo lugar, es posible que se haya generado una renta negativa. En este caso se distingue entre el supuesto de una participación adquirida a otra entidad del grupo mercantil y, por otro lado, la distribución de dividendos de la entidad participada. A este respecto, cabe indicar que tanto para la participación adquirida a otra entidad del mismo grupo mercantil como para los dividendos percibidos de la participada, el régimen fiscal aplicable variará en función de si dicha participación en la entidad no residente cumple o no los requisitos exigidos para aplicar el régimen de exención o bien que la entidad no residente participada tribute o no a un tipo de gravamen de al menos el 10% (art. 21 LIS)

No obstante lo anterior, si la entidad no residente cumple los requisitos para aplicar la exención a la plusvalía generada en su transmisión o tributa a un tipo nominal inferior al 10%, la renta negativa no se integrará en la base imponible de la entidad transmitente.

Sin embargo, cuando la entidad no residente no cumple los requisitos para aplicar la exención a la plusvalía generada en su transmisión, pero tributa a un tipo nominal de al menos un 10%, la renta negativa obtenida en la transmisión se integra en la base imponible del contribuyente. Ahora bien, en el caso de participación adquirida a otra entidad del mismo grupo mercantil, se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente, siempre que a la misma se le hubiera aplicado la exención por doble imposición

de plusvalías y, en el supuesto de dividendos procedentes de la entidad participada, se minora en el importe de los dividendos percibidos de la entidad participada en el ejercicio 2009 cumpliendo una serie de requisitos, tal y como se infiere del artículo 21. 6 y 7 LIS.⁴⁹

4.2.3 Comprobación de deducciones y régimen transitorio.

Con respecto a la comprobación de las deducciones, resulta de aplicación lo mencionado para las deducciones destinadas a evitar la doble imposición jurídica de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 LIS en relación con el artículo 32.8 LIS.

Destaca la existencia de un régimen transitorio para el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015 y que aparece regulado en el apartado segundo de la Disposición transitoria 23ª LIS. Cuando una entidad residente en España adquiere participaciones en otra entidad no residente, es posible que el precio de adquisición sea superior al valor de los fondos propios de aquella, lo cual se justifica por los posibles beneficios futuros que se esperan obtener y que constituyen el denominado fondo de comercio. En estos casos, el exceso de valor supone una renta adicional para la entidad residente que decide transmitir la participación en tanto que dicha plusvalía no pudo ser objeto de exención al no cumplir los requisitos exigidos.⁵⁰

Además, el contribuyente va a poder aplicar la deducción prevista en el artículo 32 LIS, teniendo en cuenta que el límite a que se refiere el apartado 4⁵¹ del mismo se calculará en función de la cuota íntegra que resultaría de integrar en la base imponible los referidos

⁴⁹ Los dividendos no hayan minorado el valor de adquisición de dicha participación y, además, que los dividendos hayan tenido derecho a la exención por doble imposición de plusvalías (artículo 21. 6 y 7 LIS).

⁵⁰ En este sentido, la DT 23ª LIS señala que “*los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 32 de esta Ley, y que se correspondan con la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad participada en el momento de la adquisición no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación, siempre que el contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación*”.

⁵¹ Según este apartado 4 del artículo 32 LIS: “*Esta deducción, conjuntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicha cuota íntegra los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Dicha reducción no se practicará en el caso de los dividendos o participaciones en los beneficios en los que concurren las circunstancias establecidas en el apartado 11 del artículo 21 de esta Ley*”

dividendos o participaciones en beneficios. Finalmente, en el apartado segundo de la DT 23^a LIS se termina diciendo que la misma regla será aplicable “*en el supuesto en que los dividendos o participaciones en beneficios no determinen la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso*”.

4.3 LÍMITE CONJUNTO PARA LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN Y LÍMITE CUANTITATIVO APLICABLE A LAS GRANDES EMPRESAS

A la hora de aplicar las deducciones por doble imposición, hay que tener siempre presentes los límites existentes⁵². Existe un límite general aplicable a todo tipo de entidades y, además, un límite adicional para el caso de las grandes empresas, es decir, aquellas entidades cuyo INCN en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea igual o superior a 20 millones de euros.

En términos generales, el límite conjunto para las deducciones por doble imposición internacional, tanto doble imposición jurídica (A) como doble imposición económica (B), es que la deducción total no puede exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por esas rentas⁵³ (deduciendo un 5% por gastos de gestión) si se hubieran obtenido en territorio español.⁵⁴ De este modo, el límite responde a la siguiente fórmula:

$$\text{Límite deducciones A+B: } 95\% \times \text{tipo de gravamen} \times \text{rentas ÍNTEGRAS obtenidas en el exterior}$$

Con respecto a las grandes empresas se establece un límite adicional en virtud del cual las deducciones por doble imposición (A+B) están limitadas al 50% de la cuota íntegra del ejercicio tal y como establece el apartado segundo de la DA 15^o LIS “*El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente*”.

En todo caso, a la hora de aplicar cualquier tipo de deducción hay que tener en cuenta que la cuota íntegra no puede ser menor que 0 por lo que, dentro de los límites mencionados, se podrán aplicar deducciones hasta que el importe de la cuota íntegra sea 0 y, la parte de no

⁵² Estos límites se aplican tanto a las deducciones generadas en el ejercicio como a las pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

⁵³ El TEAC ha establecido como criterio reiterado que al proceder al cálculo de la "cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas" hay que atender a la renta neta (Resolución TEAC, de 12 de enero de 2017)

⁵⁴ Tal y como se desprende del artículo 32.4 LIS.

deducida, podrá aplicarse en ejercicios posteriores sin límite temporal tal y como se explicado previamente al hablar de las deducciones no practicadas.

5. EXENCIONES

5.1 REGULACIÓN GENERAL DE LAS EXENCIONES COMO MÉTODO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La LIS regulaba tradicionalmente una exención para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente extranjera (de entidades filiales no-residentes), también conocida como “exención internacional”. Sin embargo, a raíz de la reforma fiscal del año 2015⁵⁵, que modifica la LIS, se introduce una nueva exención para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente española (esto es, obtenidos de entidades filiales españolas), conocida como “*exención doméstica o nacional*”.

En este sentido, la técnica legislativa empleada para conseguir una cierta armonización ha sido la unificación en un mismo artículo (el nuevo artículo 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. El reformado artículo 21 LIS presenta las características que se van a ir exponiendo a continuación.

En primer lugar, se adopta el sistema de exención. En este sentido, se establece una exención genérica para dividendos y plusvalías obtenidos de entidades participadas (sean españolas o no) cumpliendo unos requisitos específicos (artículo 21.1 LIS), básicamente los siguientes: (1) la necesidad de detentar una participación mínima del 5% de los fondos propios de la filial o, en otro caso, con un coste de adquisición directo de mínimo 20 millones de euros, (2) la necesidad de detentar la participación durante un año, y (3) para el caso de la participación en entidades no residentes, la necesidad de que la filial esté sujeta a un impuesto análogo al español, con un tipo nominal superior al 10% (o bien tenga derecho a la aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición). De este modo se pretenden unificar los métodos de corrección de la doble imposición de dividendos y plusvalías sin perjuicio de la existencia de reglas especiales y matices adicionales.

En segundo lugar, tal y como sostiene Pere Pons. M (2015)⁵⁶, se produce una adaptación a las pautas comunitarias La introducción de una exención nacional sujeta a unos

⁵⁵ Conocida como Reforma Rajoy 2015-2016.

⁵⁶ Pere Pons. M. (2015). Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores. Actualidad jurídica Uría Menéndez.

requisitos similares a los de la exención internacional responde a la necesidad de dar cumplimiento a las exigencias comunitarias y, en particular, al mandato contenido en el Dictamen motivado de la Comisión Europea número 2010/4111, que señaló la inadecuada configuración del régimen de corrección de la doble imposición vigente bajo la ley anterior.

En tercer lugar, se incorporan una serie de recomendaciones internacionales. En concreto, se puede apreciar la influencia del proyecto Base Erosin and Profit Shifting (BEPS) impulsado por la OCDE con el objetivo de adaptar la legislación internacional a las nuevas realidades económicas y luchar contra la conocida como “*planificación fiscal agresiva*”⁵⁷. Por ejemplo, esta influencia se aprecia en la calificación como dividendos de los rendimientos de los préstamos participativos intragrupo, o el requisito de tributación nominal mínima del 10% exigido para dividendos y plusvalías de fuente extranjera. (Pere Pons. M, 2015)⁵⁸.

En cuarto lugar, se puede apreciar una mayor simplicidad conceptual y mejoras técnicas ya que la LIS pretende equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de plusvalías y, además, se establece un régimen de exención general en el ámbito de la transmisión de participaciones significativas en entidades residentes (artículo 21. 1 y 6 LIS).

En quinto lugar, se establecen nuevas situaciones de imposición y sobreimposición. Como explica Pere Pons M. (2015)⁵⁹ “*la nueva LIS elimina por completo el sistema de deducción en cuota existente en la ley anterior y establece requisitos estrictos en el caso de dividendos y plusvalías obtenidos en y a través de sociedades cuyos ingresos provienen en más de un 70% de dividendos y plusvalías de filiales de segundo y ulterior nivel*”. Concretamente, en estos casos, se exige que la sociedad española que percibe la renta en última instancia tenga filiales de segundo o ulterior nivel una participación indirecta del 5% con un año de tenencia ininterrumpida.

Resulta curioso que, pese a la existencia de excepciones y particularidades para los grupos societarios definidos como tal en virtud el artículo 42 CCom⁶⁰, esta nueva normativa

⁵⁷ La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda fiscal.

⁵⁸ Pere Pons. M. (2015). *Op., cit.* p.58.

⁵⁹ Pere Pons. M. (2015). *Op., cit.* p.58.

⁶⁰ El apartado primero del artículo 42 CCom establece que “*Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) *Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) *Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*

resulta confusa y genera situaciones de incertidumbre. En concreto, rentas que con la normativa anterior evitaban la doble imposición permitiendo la deducción en cuota, ahora quedan íntegramente sujetas al impuesto sin mitigar la doble imposición por no cumplir los requisitos exigidos para la exención. Además, determinadas rentas que con la ley anterior podían acogerse a la deducción parcial del 50%, ahora pasan a quedar plenamente sujetas y sin posibilidad de corregir ni evitar la doble imposición. Por ejemplo, este sería el caso de una sociedad española A que tiene el 4% del capital de una sociedad española B. Bajo la ley anterior, A gozaba de una deducción en cuota del 50% del dividendo recibido de B. Con la nueva redacción de la LIS, la sociedad A debe tributar por el dividendo de B sin poder mitigar la doble imposición.

Finalmente, en sexto lugar, la nueva regulación de la LIS incluye también a los préstamos de valores y negocios afines tratando de forma expresa la doble imposición en este tipo de operaciones, pretendiendo homogeneizarlos con otro tipo de contratos con idénticos efectos económicos como por ejemplo ventas con pacto de recompra de acciones o *equity swaps*.

Sin perjuicio de todo lo anterior, en opinión de Pere Pons. M (2015)⁶¹ “*la unificación de ambas exenciones no es completa. Un análisis pormenorizado del texto legal demuestra que, bajo la literalidad de un mismo artículo, existen aún dos exenciones con mecanismos y requisitos diferenciados en aspectos relevantes. Además, la introducción de la exención (nacional) para evitar la doble imposición en dividendos y plusvalías de fuente española ha conllevado la paralela derogación del sistema de imputación y deducción en cuota vigente con anterioridad para tales rentas. De ello derivan importantes consecuencias, pues la distinta configuración de la antigua deducción (con posibilidad de aplicación parcial para participaciones inferiores al 5% de los fondos propios) y de la actual exención nacional (sin tal posibilidad y con un exigente requisito de cómputo para participaciones indirectas), provocará situaciones de imposición o sobreimposición de rentas que no ocurrían anteriormente, especialmente para inversores minoritarios y grupos (familiares o no)*

d) *Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.*

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona”.

⁶¹ Pere Pons. M (2015). *Op., cit.* p.58.

organizados a través de sociedades holding y sociedades mixtas (esto es, que combinan el carácter de sociedad operativa y holding)’.

De lo expuesto se desprende que, al hablar de exenciones para evitar la doble imposición, se incluyen tres cuestiones principales y que se analizarán a continuación.

5.2 EL RÉGIMEN DE EXENCIÓN EN EL SUPUESTO DE DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS

Tal y como se ha mencionado, el régimen de exención previsto en el artículo 21 LIS requiere, en el ámbito internacional, el cumplimiento de dos requisitos: poseer una participación significativa y estar sometido a una tributación mínima.

Anteriormente, el citado artículo 21 LIS contaba con un tercer requisito, en concreto, la realización de actividades económicas en el extranjero. Sin embargo, este requisito no era exigido en esa norma respecto a las participaciones en entidades residentes, lo cual fue considerado por la Comisión Europea contrario al derecho comunitario. Por tanto, se exigió la modificación de la norma con una alternativa para el Gobierno español, el cual podía escoger entre exigir el requisito de la actividad económica para las entidades españolas en los mismos términos señalados en el antiguo artículo 21 LIS; o bien, eliminar este requisito en el ámbito internacional. Esta disyuntiva se plantea en un contexto en el que se pretendía incentivar la recuperación de la economía, por lo que el establecimiento de criterios más restrictivos para la doble imposición interna no podía admitirse. Esto, unido a un generalizado régimen de exención en los países desarrollados en los que se inspiraba España, desembocaron en una mayor flexibilización de los requisitos en el ámbito internacional.

Finalmente, como explica García-Rozado González B. (2016)⁶² en el régimen de exención para eliminar la doble imposición internacional de la LIS se eliminó el requisito de la actividad económica, aunque, en realidad, se introduce en términos negativos al impedir su aplicación a las entidades eminentemente pasivas, como son las entidades patrimoniales o las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional. En definitiva, el régimen de exención se aplica en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 sobre la base de los requisitos de participación significativa y tributación mínima.

⁶² Corral Guadaño, I., García-Rozado González, B., Carmona Fernández, N., Garde Garde, M. J., Cremades Ugarte, L., & Escudero Gutiérrez, E. (2016). Op., cit. p.47.

Con respecto al concepto de dividendos o participaciones en beneficios, el apartado 2 del artículo 21 LIS equipara determinados instrumentos financieros a los dividendos, a los efectos de la aplicación del régimen de exención, como se va a exponer seguidamente.

En primer lugar, se dice que tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable. En este sentido, de acuerdo con el preámbulo de la LIS, se consideran dividendos todos aquellos que lo sean jurídicamente con independencia de la calificación que les atribuya la contabilidad.

En segundo lugar, se dice que tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora. Además, en este caso y para supuestos excepcionales no se analiza el porcentaje de participación que pudiera existir entre deudor y acreedor, sino que basta con que ambas partes pertenezcan al mismo grupo mercantil.

Finalmente, en tercer lugar, se ha modificado el tratamiento fiscal de los préstamos de valores equiparándolo a otras figuras, tal y como se mencionó en la introducción de las exenciones. En todas estas figuras se establece que el titular jurídico o formal de las acciones no tiene derecho a la aplicación del régimen de exención, mientras que el titular económico de los valores, es decir, el que percibe los dividendos, sí que podrá aplicar la exención si se cumplen una serie de requisitos: que registre contablemente los valores, que pruebe que el dividendo lo ha percibido la parte contratante o una entidad del grupo mercantil de cualquiera de los dos contratantes, y que se cumplan las condiciones para aplicar la exención.

Con respecto al requisito de la participación significativa, el ordenamiento español parte de un concepto de participación significativa que se desdobra en dos: el porcentaje de participación o valor de adquisición, y el tiempo mínimo de tenencia de dicha participación. En el primer caso, la letra a) del apartado 1 del artículo 21 LIS establece que estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento, o bien, el valor de adquisición de la participación sea superior a 20

millones de euros⁶³. Además, se establecen ciertas particularidades para el caso de las entidades *holding*⁶⁴. En el segundo caso, la LIS establece un requisito de tenencia mínima de la participación, tanto en beneficios como en plusvalías, de 1 año ininterrumpido, que se puede cumplir antes o después de la exigibilidad del dividendo. El cómputo de dicho plazo se hace teniendo en cuenta el nivel del grupo mercantil.

Con respecto al requisito de la tributación mínima, el mismo se establece para las participaciones en entidades no residentes. En concreto, para este tipo de entidades se establece un requisito específico de tributación por un impuesto idéntico o análogo al IS español. Lógicamente este requisito no se exige respecto de las participaciones en entidades residentes en España en tanto que está implícito en la propia norma fiscal.

En este sentido, en el caso de participaciones en entidades no residentes en territorio español, el régimen de exención del artículo 21 LIS requiere que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal, de al menos, el 10% en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se repartan o en los que se participa. En consecuencia, no se incluye en esta norma la exigencia de una tributación efectiva mínima dada la dificultad que requeriría su determinación. No obstante, se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En definitiva, siguiendo lo expuesto por García-Rozado González B. (2016)⁶⁵, se pueden distinguir tres posibles situaciones que se exponen a continuación.

En la primera, la entidad participada reside en un país con el que España tiene firmado un CDI que sea de aplicación a la entidad participada. En este supuesto, no es preciso analizar la forma ni el nivel de tributación de la entidad participada.

En segundo lugar, puede ocurrir que la entidad participada resida en un país con el que no existe CDI con España, pero la misma no reside en un país o territorio calificado

⁶³ Este valor de adquisición queda reservado, casi exclusivamente, para las participaciones directas, de manera que no se aplica en segundos o ulteriores niveles de participación. Como tal deberá entenderse el valor fiscal.

⁶⁴ El propio artículo 21 LIS contempla estas especialidades para el caso de entidades *holding*, las cuales no se analizarán por exceder los objetivos del presente trabajo.

⁶⁵ Corral Guadaño, I., García-Rozado González, B., Carmona Fernández, N., Garde Garde, M. J., Cremades Ugarte, L., & Escudero Gutiérrez, E. (2016). Op., cit. p.47.

como jurisdicción no cooperativa (anteriormente conocido como paraíso fiscal). En este caso procede analizar la naturaleza del Impuesto que recae sobre la renta de la entidad participada con el objetivo de determinar si es idéntico o a análogo al IS español y si el tipo nominal es de, al menos, el 10%. Dentro de este supuesto, si la tributación a la que está sometida en dicho país es de carácter territorial y grava solamente las rentas obtenidas en dicho país (no es una tributación mundial), la exención debe tener carácter parcial por aquellos dividendos que procedan de las rentas gravadas en dicho país, sin perjuicio de que se debe analizar cuál es la tributación a la que, en su caso, estuvieran sometidas las rentas obtenidas por la misma entidad en otra jurisdicción en tanto que respecto de las mismas podría entenderse también cumplido el requisito.

La tercera y última situación que puede darse es que la entidad participada resida en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa. En este caso no procede en ningún caso la aplicación de la exención.

5.3 EL RÉGIMEN DE EXENCIÓN EN EL SUPUESTO DE TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

Para que la transmisión de participaciones de una entidad pueda tener derecho a aplicar la exención es necesario que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 LIS que se exponen a continuación. Más concretamente, de acuerdo con el citado precepto, es preciso cumplir el requisito relativo a la participación significativa, a que se refiere la letra *a)* del apartado 1 del artículo 21 LIS, el día en que se produce la transmisión de la participación mientras que el requisito relativo a la tributación, a que se refiere la letra *b)* del apartado 1 del artículo 21 LIS, deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

Además, con respecto al porcentaje de participación significativa, el citado artículo 21.3 LIS se remite al apartado 1 del propio artículo, lo cual debe entenderse como una necesidad de realizar un análisis de las participaciones poseídas, incluso aquellas poseídas a través de entidades que cumplan la condición de holding, de modo que si los dividendos de una entidad generan derecho a la exención, igual debiera ocurrir con las plusvalías derivadas de la transmisión de la participación de dicha entidad. Igualmente, en caso de que los dividendos de una entidad indirectamente participada no generaran derecho a la exención por no cumplir el requisito de participación significativa respecto a aquella, la plusvalía generada en la transmisión de la participación tampoco otorgará derecho a la exención.

Hay que tener en cuenta que pueden darse situaciones de cumplimiento parcial. Por ejemplo, cuando el requisito de tributación se cumple solo en alguno de los periodos impositivos de tenencia de la participación o también cuando los mencionados requisitos de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 21 LIS se cumplen solo en alguna o algunas de las entidades participadas indirectamente por la entidad respecto de la cual se transmiten las participaciones. En estos casos la solución pasa por determinar la aplicación de la exención atendiendo a la proporcionalidad a fin de que la exención se aplique con respecto a aquellas entidades y periodos impositivos en los que se cumplan los requisitos exigidos. Además, se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional analizada en este trabajo respecto de aquellas rentas que no tengan derecho a la exención de acuerdo con el apartado tercero del artículo 21 LIS.

El apartado 4 del artículo 21 LIS contempla una serie de reglas especiales para determinadas transmisiones, concretamente para las operaciones de reestructuración y las transmisiones sucesivas de valores homogéneos que básicamente hacen referencia a aquellos supuestos en los que la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII LIS.

Además, hay determinadas participaciones que están excluidas del régimen de exención. En concreto hay que hacer referencia a las entidades patrimoniales y a las agrupaciones de interés económico (AIE), ambas en relación con las rentas derivadas de la transmisión de las mismas que se correspondan con plusvalías tácitas.

Finalmente, hay que hacer referencia a las reglas de cautela existentes en los casos de transmisión de participaciones en las que se generen rentas negativas. En estos casos, dichas rentas negativas se integrarán en la base imponible, pero en la LIS se establecen una serie de restricciones en dicha integración⁶⁶ que se exponen seguidamente.

En primer lugar, si dicha renta negativa procede de la transmisión de una participación previamente adquirida a una entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 42 CCom⁶⁷, en caso de que en la transmisión previa se generase una renta positiva con derecho a exención, la posterior renta negativa a integrar en la base imponible se minorará en el importe de la exención previa.

⁶⁶ Corral Guadaño, I., García-Rozado González, B., Carmona Fernández, N., Garde Garde, M. J., Cremades Ugarte, L., & Escudero Gutiérrez, E. (2016). Op., cit. p.47.

⁶⁷ Remisión a nota número 60.

En segundo lugar, puede que se hayan generado rentas negativas en la transmisión de una participación cuando previamente se hayan percibido dividendos que hayan dado derecho a la aplicación de un régimen de exención. En estos casos, dichas rentas negativas se minorarán en el importe de tales dividendos siempre que los mismos se hayan percibido en periodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009.

En tercer lugar, es posible que se generen rentas negativas en la transmisión de valores homogéneos. En este supuesto, dichas rentas negativas se minorarán en el importe de las rentas positivas exentas derivadas de transmisiones previas.

5.4 EXENCIÓN DE RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Esta exención aparece regulada en el artículo 22 LIS de un modo similar a lo establecido en el artículo 21 LIS previamente analizado. En concreto, en el apartado primero del artículo 22 LIS se establece que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo 21 LIS.. Además, 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 su actividad.

No obstante, tal y como explica el Manual práctico de Sociedades (2020)⁶⁸, a partir del 1 de enero de 2017 estarán exentas las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 % o, en los términos del apartado 1 del artículo 21 de la LIS. Tampoco se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente. No obstante, serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. En este supuesto, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con

⁶⁸ Agencia Tributaria. Manual online práctico de Sociedades 2020. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, y se hará por el importe de la misma.

Con respecto al concepto de establecimiento permanente, se entenderá que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título y de forma continuada o habitual, disponga de: instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad; o bien de un agente autorizado para contratar a través del cual actúe, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

De acuerdo con el apartado tercero del artículo 22 LIS, se encuentran comprendidas en el concepto de establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las 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. Además, si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte. A su vez, el apartado 4 del citado artículo 22 LIS establece que *“se considerará que un contribuyente opera mediante establecimientos permanentes distintos en un determinado país, cuando concurran las siguientes circunstancias: a) Que realicen actividades claramente diferenciadas y; b) Que la gestión de estas se lleve de modo separado”*.

Por lo que se refiere a la determinación de rentas del establecimiento permanente, el apartado quinto de ese mismo artículo 22 LIS dispone que serán aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente. A estos efectos, se tendrán en cuenta las rentas estimadas por operaciones internas con la propia entidad en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Finalmente, el apartado sexto concreta que no se aplicará la exención, cuando se den, respecto de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias previstas en el apartado 9 del artículo 21 LIS, el cual establece que no se aplicará la exención a las siguientes rentas: a las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario; a las obtenidas por agrupaciones de interés económico españolas y europeas, y por uniones

temporales de empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física; y a las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31⁶⁹ o 32 LIS^{70 71}.

6. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se ha pretendido realizar un análisis detallado de los mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico español para evitar la doble imposición internacional, en especial el funcionamiento de las deducciones y exenciones destinadas a tal fin que minoran el importe de la cuota íntegra y, por lo tanto, del saldo resultante a pagar a la Hacienda Pública española en concepto de IS.

Antes de entrar en el estudio de la doble imposición, se han sistematizado los aspectos generales del IS dado que resulta fundamental conocer el esquema general de liquidación del mismo para comprender la aplicación y funcionamiento de los mecanismos para evitar la doble imposición, incardinados en dicho proceso de liquidación del impuesto. Cobra especial relevancia el hecho imponible, regulado en el artículo 4 LIS, en virtud del cual este consistirá en la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen. Se trata de un aspecto de suma importancia en tanto que es la realización del hecho imponible lo que determinará el pago del impuesto y, en consecuencia, en caso de obtener rentas en el extranjero en cualquiera de sus formas, la posibilidad de aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

A su vez, en el objeto de análisis de este trabajo reviste de especial importancia la deuda tributaria y su cuantificación. En primer lugar, en el devenir de la actividad empresarial surge un resultado contable antes de impuestos el cual hay que corregir mediante la realización de una serie de ajustes extracontables (positivos o negativos), dando lugar a la base imponible previa. A continuación, es posible aplicar la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y la reducción por reserva de capitalización, lo cual lleva a obtener la base imponible. El paso siguiente consiste en aplicar el tipo de gravamen, con un tipo general del 25%, que puede variar en función del tipo de entidad, dando lugar a la cuota íntegra. Una vez obtenida la cuota íntegra, entra en juego una de las

⁶⁹ Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente.

⁷⁰ Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios.

⁷¹ Iberley. (2020, febrero 7). Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (I. Sociedades). Iberley, Información legal.

medidas estudiadas para evitar la doble imposición internacional y es la posibilidad de aplicación de deducciones para evitar dicho fenómeno que, junto con la aplicación de bonificaciones, darán lugar a la cuota íntegra ajustada. El proceso de liquidación continúa aplicando una serie de deducciones por la realización de determinadas actividades, obteniéndose así la cuota líquida. Finalmente, minorando dicha cuota por el importe de las retenciones y pagos a cuenta y la realización de ciertos ajustes se obtiene la cuota diferencial o impuesto corriente a pagar por IS.

Tal y como se ha explicado en el capítulo tercero, la doble imposición se define como aquella situación en la que un mismo hecho imponible, fundamentalmente la obtención de una renta, es sometido a tributación en varios Estados o dentro de un mismo Estado por el mismo o análogo concepto tributario y en el mismo período impositivo. Por tanto, es posible apreciar situaciones de doble imposición interna e internacional, siendo solamente las segundas objeto de estudio en este trabajo en tanto que la deducción por doble imposición interna se encuentra actualmente derogada para aquellos periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015. También se han puesto de manifiesto las diferencias existentes entre las dos posibles modalidades de doble imposición: jurídica y económica. La primera se produce cuando una misma renta de un mismo contribuyente quede sometida a gravamen en dos Estados diferentes o dentro de un mismo país por un impuesto similar. En cambio, la económica se origina cuando una misma renta quede sometida a gravamen en dos Estados diferentes por dos impuestos diferentes y en sede de dos contribuyentes distintos.

En relación a lo anterior, se han explicado los diferentes tipos de medidas y métodos que existen para evitar la doble imposición internacional.

Con respecto a las medidas, es posible distinguir entre medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales. Las medidas unilaterales son aquellas disposiciones establecidas por cada poder tributario de manera individual, es decir, las que adopta cada Estado, aunque su capacidad de solución de los problemas de doble imposición es limitada. Mayor importancia revisten las medidas bilaterales y multilaterales, es decir, los plasmados en los conocidos como CDI, cuya finalidad es determinar a qué país corresponde el gravamen en aquellas situaciones en las que son varios estados que inicialmente tienen derecho a su exacción. La importancia de los CDI radica en su aplicación prioritaria sobre el resto de normas de Derecho interno español, siendo además los instrumentos más frecuentemente utilizados por los Estados para proceder a la cooperación internacional y articular intereses contrapuestos. Actualmente hay un gran predominio de los CDI bilaterales, estando

rubricados actualmente un total de 103 convenios entre España y terceros países. No obstante, estos CDI bilaterales están basados en gran medida en el modelo de la OCDE (MCOOCDE), el cual ha adquirido una enorme relevancia para solucionar los conflictos en materia de tributación internacional. Sin embargo, el 28 de septiembre de 2021, España se sumó al Convenio Multilateral de la OCDE para aplicar las medidas relacionadas con los Convenios y prevenir de este modo la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, popularmente conocido como MLI (“Multilateral Instrument” por sus siglas en inglés).

Con respecto a los métodos, es posible distinguir entre el método de exención y el método de imputación. El primero de ellos supone que la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. Además, la exención puede actuar: como método unilateral donde el Estado de residencia del inversor que exima de tributación a determinados tipos de renta de fuente extranjera; o bien como método convenido, si el método de exención se aplica a raíz de su inclusión en un CDI. En este caso, uno de los Estados contratantes tendrá el derecho exclusivo de gravar determinados tipos de renta. El método de imputación también presenta dos variantes: ya que puede aplicarse, en primer lugar, como método unilateral, donde el país de residencia del inversor trata al impuesto pagado en el extranjero como si se tratase de un impuesto pagado en el propio país de residencia del inversor, teniendo en cuenta ciertas limitaciones legales, y cuyos efectos variarían en función de si el impuesto pagado en el extranjero es mayor o menor del que correspondería pagar en el estado de residencia; y puede, en segundo lugar, aplicarse como método convenido, es decir, integrado de nuevo en la estructura del CDI; y en estos casos, cada Estado grava la renta obtenida, pero el Estado de residencia permite la deducción en la cuota o crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente con algunas particularidades. De manera que, con este método la carga fiscal de las inversiones en el extranjero es la misma que la de las inversiones internas, pero no ha estado libre de críticas. Por ejemplo, como sostiene Serrano Antón F. (2022)⁷², *“la aplicación del método de imputación ordinaria ha sido objeto de críticas al no eliminar completamente la doble imposición internacional en los casos en los que el impuesto pagado en el extranjero es superior al impuesto nacional”*.

De lo anterior se puede inferir que todavía existen situaciones en las que las actuales medidas destinadas a evitar la doble imposición internacional no logran mitigarla por completo. Por tanto, a la hora de celebrar CDI es muy importante prever correctamente

⁷² Serrano Antón, F. (2022). *Op.cit.*, p.38.

todos los escenarios posibles para evitar supuestos injustos en los que, aunque sea de forma atenuada, se obligue al contribuyente a soportar la doble imposición.

Finalmente, se han explicado con mayor detalle los dos métodos principales existentes en el ordenamiento jurídico español para evitar la doble imposición, es decir, las deducciones y las exenciones.

Con respecto a las deducciones, se puede distinguir entre una deducción para evitar la doble imposición jurídica del impuesto soportado por el contribuyente, regulada en el art. 31 de la LIS; y una deducción para evitar la doble imposición económica internacional de los dividendos y participaciones en beneficios, regulada en el art. 32 de la LIS.

El objetivo de la primera es evitar la doble imposición que sufre la renta obtenida por el contribuyente cuando es gravada por un mismo tributo, en España y en el extranjero. Para que las entidades puedan aplicar esta deducción es necesario que tributen en España por obligación personal o, en su caso, ser establecimientos permanentes situados en España de entidades no residentes. De acuerdo con el artículo 31 LIS, las entidades que generen derecho a aplicar esta deducción tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra del IS la menor de las siguientes cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto; o bien el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. No obstante, en caso de que resulten rentas negativas en el extranjero, éstas se integran en la base imponible de la entidad residente salvo que dichas rentas procedan de establecimientos permanentes en el extranjero, ya que en este supuesto no serían deducibles. A su vez, es importante tener en cuenta que será gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero. En el desarrollo de esta deducción se han analizado cuestiones como el tratamiento de las rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente y de la transmisión de los mismos, así como la comprobación de deducciones.

Con respecto a la deducción del artículo 32 LIS, pretende evitar la doble imposición internacional que surge en los casos en que una sociedad matriz residente en territorio español percibe dividendos o participaciones en beneficios de sus entidades filiales residentes en el extranjero, cuando el beneficio obtenido ha tributado en el territorio de la filial y al percibirlo se grava en territorio de la sociedad matriz. Este método se aplica cuando no se cumplen los requisitos para gozar de la exención de rentas extranjeras del art. 21 LIS. En lo

relativo a la cuantía, el importe de esta deducción será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente en territorio español respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, y en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. A su vez, la aplicación de esta deducción está sometida a una serie de requisitos, ya que la entidad residente que pretenda su aplicación tiene que poseer una participación en la entidad no residente de al menos un 5%, directa o indirectamente, poseída ininterrumpidamente durante un año antes o después de la percepción del dividendo, aunque hay ciertos matices para algunos supuestos particulares, que fueron recogidos en el apartado 4 del presente trabajo. En el análisis de esta deducción se ha hecho referencia a los casos de deducción no practicada, al deterioro y transmisión de la participación, así como al régimen transitorio existente regulado en la Disposición transitoria 23ª LIS.

Para ambos tipos de deducciones hay que tener presente los límites existentes para las entidades en general y, además, el límite cuantitativo aplicable a las grandes empresas regulado en la disposición adicional 15ª LIS. En términos generales, el límite conjunto para las deducciones por doble imposición internacional, tanto de la doble imposición jurídica como de la doble imposición económica, es que la deducción total no puede exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por esas rentas (deduciendo un 5% por gastos de gestión) si se hubieran obtenido en territorio español. Para las grandes empresas el importe conjunto de las deducciones está limitado al 50% de la cuota íntegra del ejercicio.

Con respecto a las exenciones, se han unificado en el artículo 21 LIS las derivadas del supuesto de distribución de dividendos y las del supuesto de transmisión de participaciones. No obstante, en el artículo 22 LIS se regula la exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

En el supuesto de distribución de dividendos, el artículo 21 LIS exige el cumplimiento de dos requisitos; poseer una participación significativa y estar sometido a una tributación mínima, los cuales se analizan detalladamente en el apartado 6.1 del presente trabajo.

En el caso de transmisión de participaciones es necesario que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 LIS. Más concretamente, es preciso cumplir el requisito relativo a la participación significativa de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 LIS⁷³ el día en que se produce la transmisión de la participación mientras que el requisito

⁷³ “Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento”

relativo a la tributación de la letra b) del apartado 1 del artículo 21 LIS⁷⁴ deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. De nuevo, estas cuestiones y las reglas especiales existentes se analizan en el apartado 6.2 de este trabajo.

Finalmente, la exención regulada en el artículo 22 LIS establece, grosso modo, que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo 21 LIS. Los detalles de esta exención aparecen explicados en el apartado 6.3 del presente trabajo.

De conformidad con lo que se ha venido exponiendo, resulta evidente la necesidad de contar con todas estas medidas y métodos destinados a evitar la doble imposición para una aplicación efectiva del artículo 31 CE, en virtud del cual *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

Por un lado, el deber de contribuir de todos alcanza también, como es lógico, a las entidades españolas o que operan en España, por lo que todas las medidas relacionadas con el IS deben respetar este precepto constitucional. La capacidad económica de una sociedad vendrá determinada por los beneficios obtenidos, por lo que el importe satisfecho en concepto de IS debe establecerse en relación con tales beneficios, teniendo en cuenta que, los obtenidos o provenientes del extranjero serán gravados también en los países en los que se obtuvieron. De ahí la necesidad de articular medidas que, considerando estos aspectos, establezcan la obligación de las empresas de contribuir en España, respetando el principio de capacidad económica. De lo contrario, si a la hora de gravar los beneficios obtenidos por una entidad española, ya sean rentas, dividendos, transmisiones, etc., se tuviera en cuenta simplemente el beneficio global por su actividad mundial sin tomar en consideración los impuestos pagados en otros países, estaríamos en presencia de un sistema impositivo dudosamente respetuoso con lo prescrito en el citado artículo 31 CE.

Para poder lograr los objetivos de un sistema impositivo justo, igualitario y progresivo, que respete la capacidad económica y que no sea confiscatorio han resultado esenciales los CDI como mecanismo de cooperación entre jurisdicciones, llegando a

⁷⁴ *“En el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad 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 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos”.*

acuerdos entre Estados que permiten a las empresas expandirse, a la vez que los Estados crean condiciones más justas para atraer inversiones. En este sentido, resulta especialmente relevante el papel desempeñado por la OCDE, al sentarse los principios que han inspirado gran parte de los CDI bilaterales firmados por la mayoría de los países, que han permitido un mayor crecimiento económico llegando, en otros, a acuerdos en materia fiscal empresarial. En concreto, la cooperación fiscal entre los países de la OCDE ha generado incentivos para incrementar las inversiones entre estados miembros, pero también para aumentar las procedentes de terceros Estados. De hecho, el propio artículo 1 de la Convención que crea dicho organismo, tiene como fin promover políticas destinadas al cumplimiento de estos tres objetivos: realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial; contribuir a también una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico; y contribuir por último a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.

7. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria. (2020). Manual práctico de Sociedades 2020. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

Ambite Iglesias A.M & López Arrabe C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada: Problemática en la empresa española. Instituto de Estudios Fiscales.

Corral Guadaño, I.,García-Rozado González, B., Carmona Fernández, N., Garde Garde, M. J., Cremades Ugarte, L., & Escudero Gutiérrez, E. (2016). Manual de fiscalidad internacional / dirección, Ignacio Corral Guadaño ; coordinación, Néstor Carmona Fernández, Ma José Garde Garde ; coordinación técnica, Luis Cremades Ugarte, Eva Escudero Gutiérrez ; autores, Álvarez Arroyo, Ricardo ... [et al.] (4a ed.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Berrio James (2021, 30 noviembre). El Convenio Multilateral de doble imposición. Ayming España. Disponible en: <https://www.ayming.es>.

Carbajo Vasco, D. (2022). Deducciones para evitar la doble imposición internacional. Dividendos y participaciones en beneficios. vLex. Disponible en: <https://vlex.es/vid/participaciones-beneficios-488711518>

Calle Saiz. (1979). Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional. IEF, Madrid.

Centro de Estudios Financieros (CEF). (2022, 21 febrero). Tipo de gravamen. Cuota íntegra. fiscal-impuestos. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-4-is-tipo-gravamen-cuota-integra>.

Cerezo Fernández M. (1973). Doble imposición internacional e inversiones financieras. XX Semana de estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid.

Debitoor.es. (2022). ¿Qué es la autoliquidación? [online] Disponible en: <<https://debitoor.es/glosario/definicion-autoliquidacion>> [Accessed 11 April 2022].

Departamento fiscalidad Supercontable. (2013). Deducciones y bonificaciones del Impuesto de Sociedades. Supercontable. Disponible en: <https://www.supercontable.com>

Faes, I. (2022, 26 abril). El impuesto mínimo del 15% para las multinacionales se retrasará hasta 2024. elEconomista.es.

Farre, J. P. (2017, 28 diciembre). ¿Actividad económica? Concepto y problemática. FiscalBlog. Disponible en: <http://fiscalblog.es/>

Fernández De La Cigoña Fraga, J. R. (2017, 15 junio). La doble imposición internacional: definición, convenios para evitarla y con qué países tiene firmados convenios España. CEF Fiscal Impuestos. Disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com>

Fonrouge A.M. (1976). Derecho Financiero. Eds. Depalma, Buenos Aires. 3-º ed., p.336.

Furman, R., & Scravaglieri, G. (2019, 4 julio). La importancia de evitar la doble imposición internacional. Boletín de empresa EY. Disponible en: https://www.ey.com/es_ar/news/2019/07/la-importancia-de-evitar-la-doble-imposicion-internacional.

Guíasjuridicas - Wolterskluwer. (2022). Bonificaciones fiscales. Disponible en: <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.

Iberley. El valor de la confianza. (2020a, febrero 7). Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (I. Sociedades). Iberley, Información legal. Disponible en: <https://www.iberley.es/temas/exencion-rentas-obtenidas-extranjero-establecimiento-permanente-i-sociedades-30241>

Iberley. El valor de la confianza. (2020, 7 febrero). Hecho imponible (I. Sociedades). Iberley, Información legal. Disponible en: <https://www.iberley.es/temas/imponible-i-sociedades-30181>

Iberley. El valor de la confianza. (2022, 4 enero). Tipos de gravamen y cuota íntegra (I. Sociedades). Iberley, Información legal. Disponible en: <https://www.iberley.es/temas/tipos-gravamen-cuota-integra-i-sociedades-30821>

Memento práctico Francis Lefebvre. Fiscal: 2022. Ed. 18 de febrero de 2022. Madrid: Francis Lefebvre, 2022. Print.

Ministerio de Economía y Finanzas de Perú (2022). CAPITULO II. Ventajas de la celebración de los convenios para evitar la doble tributación. Portal de transparencia económica.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE. (2010). Instituto de Estudios Fiscales (IEF), p. 323. Disponible en: <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

Pascual, L. M, Gálvez. J.P.M, Gómez S.R, Pino A.J.S. (2021). Régimen fiscal de la Empresa (Sexta edición). Tecnos. Madrid.

Pere Pons, M (2015). Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores. Actualidad jurídica Uría Menéndez. N.º 39.

Portillo, J. (2020, 8 julio). El peso de Sociedades en España sobre la recaudación y el PIB se aleja de la media de la OCDE. Cinco Días. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/07/08/economia/1594202602_521991.html

Poza Cid, R. (2021, 20 diciembre). España se suma al Convenio Multilateral (MLI) ante la OCDE. Periscopio Fiscal y Legal. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/espana-deposita-el-instrumento-de-ratificacion-del-mli-ante-la-ocde/>.

Sage. (2021, 2 septiembre). Tipo de gravamen: qué es y a quién afecta. Sage Advice España. Disponible en: <https://www.sage.com/es-es/blog/diccionario-empresarial/tipo-de-gravamen/>

Salcedo C. (1976). Derecho internacional privado. Introducción a sus problemas fundamentales. Ed. Tecnos. Madrid.

Sánchez, Á. L. M. (2017, 26 diciembre). Deducciones y bonificaciones en el IS: orden de aplicación. Instituto Europeo de Asesoría Fiscal. Disponible en: <https://www.ineaf.es/tribuna/orden-en-que-debemos-aplicar-las-deducciones-y-bonificaciones-en-el-impuesto-de-sociedades/>

Sánchez García N. (2000). La doble imposición internacional. Revista de treball, economia i societat. N.º. 16, 2000.

Serrano Anton, F. (2022). Fiscalidad internacional (5a ed). Centro de Estudios Financieros (CEF). Madrid. Vol (1).

ANEXO 1. ESQUEMA GENERAL DE LA LIQUIDACIÓN DEL IS

