

Referencia: NFC084577

DGT: 25-11-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2436/2022

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición internacional. Una entidad es titular de acciones de varias entidades cotizadas no residentes en España y percibe dividendos que incluye como renta positiva en su declaración por el IS por su importe bruto y que están sujetos a retención en origen. La entidad tendrá derecho a deducir el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, con las condiciones y con los requisitos establecidos en el art. 31 Ley IS. En concreto, en el caso de que la renta proceda de un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, el importe de la deducción no puede exceder del impuesto que corresponda según lo estipulado en dicho Convenio. El exceso de lo retenido sobre lo establecido en el Convenio, podría ser una imposición no acorde con las disposiciones del mismo, con la consecuencia de que, en dicho caso, no procedería la aplicación del art. 31 Ley IS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso. No obstante, la entidad podrá, si así lo estima oportuno y resulta procedente, solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso al amparo de la normativa reguladora de dichos procedimientos. La parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra tendrá la consideración de gasto deducible siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero, lo que no sucede en el caso planteado dado que la entidad señala que no realiza actividad económica en el extranjero.

PRECEPTOS:

[Ley 27/2014 \(Ley IS\), art. 31 .](#)

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es titular de acciones de varias entidades cotizadas no residentes en España, que representan siempre una participación inferior al 5% en cada una de ellas. Por su condición de accionista, la consultante percibe dividendos que se incluyen como renta positiva en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por su importe bruto, y que están sujetos a retención en origen, conforme a la legislación interna del país extranjero de residencia de cada entidad.

Los dividendos percibidos proceden de la realización de actividades económicas en el extranjero por parte de las entidades participadas, si bien la entidad consultante no realiza ninguna actividad económica en el extranjero.

La entidad consultante se encuentra con dos situaciones: 1ª) En algunas ocasiones, no existiendo Convenio para evitar la doble imposición con el país de procedencia de los dividendos, la retención practicada en origen es superior al tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades español que resulta aplicable a la consultante (25%); 2ª) En otras situaciones en las que existe Convenio para evitar la doble imposición que establece que los dividendos pueden someterse a imposición en el país de residencia de la entidad participada sin que excedan de un porcentaje determinado (inferior al 25%), la retención efectivamente practicada es superior a la establecida en el propio Convenio.

La entidad consultante se deduce de la cuota íntegra, en aplicación del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la cantidad menor entre: la retención practicada en el extranjero por el dividendo percibido, y el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por el dividendo percibido. En la primera situación planteada, la deducción se corresponde con el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por el dividendo percibido. En la segunda situación planteada, la consultante, a efectos de determinar la deducción para evitar la doble imposición, compara la retención máxima que debería haberse practicado según el Convenio, con el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España.

En ambos casos, la entidad consultante contabiliza un gasto por el exceso de retención soportado en el extranjero, sobre la deducción para evitar la doble imposición acreditada.

Cuestión planteada:

Si el gasto contabilizado en las dos situaciones planteadas tiene la consideración de deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En particular, si el requisito relativo al ejercicio de la actividad económica en el extranjero se entiende cumplido en la medida en que la entidad que reparte el dividendo realiza una actividad económica en el extranjero, y no la consultante.

Contestación:

El artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece lo siguiente:

“1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. 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.

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.

3. Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.

4. La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley.

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

7. 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 dicho plazo, el contribuyente deberá 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.”

En virtud de lo anterior, la entidad consultante debe integrar en su base imponible la renta obtenida y gravada en el extranjero y tendrá derecho a deducir el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, con las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIS, anteriormente reproducido.

En concreto, en el caso de que la renta proceda de un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, el importe de la deducción no puede exceder del impuesto que corresponda según lo estipulado en dicho Convenio. En este sentido, el exceso de lo retenido sobre lo establecido en el Convenio, podría ser una imposición no acorde con las disposiciones del mismo, con la consecuencia de que, en dicho caso, no procedería la

aplicación del artículo 31 de la LIS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso. No obstante, la consultante podrá, si así lo estima oportuno y resulta procedente, solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso al amparo de la normativa reguladora de dichos procedimientos.

Por último, la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra tendrá la consideración de gasto deducible siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero, tal y como dispone el artículo 31.2 de la LIS, lo que no sucede en el caso planteado dado que la entidad consultante señala en el escrito de consulta que no realiza actividad económica en el extranjero.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública .