



NOTA SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA REGULADA EN EL ARTÍCULO 31 DEL TRLIS Y DE LA LIS.

El objeto de esta nota es poner de manifiesto criterios adoptados en el marco de la comprobación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica aplicada por los obligados tributarios, que han sido confirmados en diversas instancias administrativas y judiciales.

Como es sabido, la norma de derecho positivo que regula esta materia está constituida por el artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y por el artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

El artículo 31 de la LIS, en su redacción vigente, establece lo siguiente:

“Artículo 31. Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente.

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.

5. (Derogado)

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.”

Esta nota solo se refiere a rentas obtenidas sin establecimiento permanente.

PRIMERO. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DDII.

La aplicación correcta de la DDII exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Necesidad de acreditación del pago efectivo de la retención en el otro Estado.

Atendiendo a lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponde al obligado tributario la justificación del **pago efectivo** en el Estado de la fuente, utilizando, a tal fin, los medios de prueba que entienda oportunos.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (rec. 6774/2008) ha fijado el siguiente criterio interpretativo (véase fundamento quinto): «*la expresión “impuesto pagado”, presente en la cláusula que articula los mecanismos para evitar la doble imposición recogida en los convenios suscritos por España con otros Estados, en cuanto contempla la posible deducción de ese impuesto, ha de entenderse referida al impuesto efectivamente satisfecho y, por tanto, únicamente al pago como modo de extinción de la deuda tributaria y no a otros mecanismos que excluyan la efectiva tributación, como puede ser la concesión de un crédito fiscal por el mismo importe que el del tributo.»*

2. La retención exigida en el otro Estado debe ser la que se derive del CDI suscrito con el mismo.

Solo puede ser objeto de deducción la retención en el Estado de la fuente que proceda legalmente según el Convenio de Doble Imposición (CDI, en adelante) suscrito con el Estado correspondiente (TRLIS art. 31.1.a), LIS art. 31.1.a):



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

Es importante saber que, en muchas ocasiones, el Estado donde se obtiene la renta retiene por encima de las previsiones contenidas en el CDI, en cuyo caso, la sociedad debe exigir la devolución del exceso en dicho Estado, pero NUNCA se admitirá su deducción en el Impuesto sobre Sociedades en España.

Por tanto, debe atenderse a los siguientes extremos:

1º. Si la renta obtenida en dicho Estado puede ser objeto de retención, tomando en consideración el **reparto de potestades** entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia establecido en el CDI, así como la naturaleza de la renta.

Así, es posible que la renta obtenida por la sociedad española sea un beneficio empresarial sin establecimiento permanente en el otro Estado, rentas que están excluidas de gravamen en los CDI suscritos y, sin embargo, el otro Estado retenga porque las considere canon, por ejemplo.

Por tanto, compete al obligado tributario la justificación de la **naturaleza de la renta** obtenida en el otro Estado. Si es beneficio empresarial, la Administración tributaria española no aceptará la retención, aunque haya sido efectivamente practicada.

A estos efectos, puede analizarse el Modelo de Convenio de DI de la OCDE (comentarios a los artículos) para la calificación de las rentas, en particular, en el caso de los cánones.

A este respecto, cabe aludir a la Resolución del TEAC de 21/03/2013 (RG 2234/2011), que deniega la DDII porque, de acuerdo con las disposiciones del CDI y la calificación de la renta, no procede la retención en el Estado de la fuente.

El fundamento de derecho cuarto resume el caso: *“si bien el obligado tributario declaró las rentas percibidas según los términos previstos en el artículo 12 del CDI suscrito entre España y Méjico al considerar que la actividad desarrollada encajaba en el concepto de cánones, consideró posteriormente que el artículo aplicable no era el 12 sino el 14 del referido Convenio (...) A juicio de la Inspección, de haber tributado las rentas por el artículo 14 el impuesto exigido no se habría limitado al 10% sino que sería el resultante de aplicar la legislación interna mexicana, de manera que las rentas en cuestión habrían tributado al 25%, siendo por tanto el impuesto efectivamente satisfecho improcedente (...).”*

Así las cosas, afirma el TEAC que *“a efectos de poder aplicar el obligado tributario la DDII pretendida, se precisa en primer lugar la acreditación por parte del interesado de que las actividades ejercidas en Méjico son calificables como de “trabajos independientes” y que tributaron correctamente en Méjico por tal concepto, cosas ambas que en absoluto acredita. Ya que de calificarse las mismas como de empresariales (siendo el concepto de “actividad empresarial” menos específico que el de “trabajos independientes”) obtenidas sin establecimiento permanente (lo que se deduce de la no tributación de las mismas en el Estado de la fuente como de empresariales con establecimiento permanente) no resultaría aplicable ninguna deducción por doble imposición internacional (al no existir tributación en el Estado de*



la fuente) pues ello supondría una clara desimposición que, como es lógico, de ningún modo puede admitirse. (...)

Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos concluir que no procede la aplicación de la deducción por doble imposición internacional pretendida por el obligado tributario en su declaración puesto que, tal y como el propio artículo 31 del TRLIS determina, para poder aplicar la referida deducción se requiere la acreditación por el contribuyente de que la renta en cuestión fue correctamente gravada en el extranjero, circunstancia que no se da en el caso que nos ocupa, por lo que no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.”

El fundamento de derecho quinto aborda un supuesto en que se habían percibido rentas de una entidad alemana que fueron objeto de retención en origen al tipo del 5% según los términos previstos en el artículo 12 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Alemania, si bien, a juicio de la Inspección las referidas rentas no tenían la consideración de cánones, de manera que la entidad no debería haber pagado impuesto alguno en el país de la fuente sino que, conforme con el artículo 7 del CDI suscrito con Alemania, dichas debieron tributar en España.

El TEAC analiza los contratos suscritos por las partes y confirma que *“al haber tributado incorrectamente en Alemania las rentas obtenidas por el obligado tributario, en caso de que el impuesto del 5% hubiera sido efectivamente satisfecho por el contribuyente estaríamos ante un ingreso indebido cuya devolución debería solicitarse por X, S.A. al referido Estado, no procediendo la aplicación de la deducción por doble imposición internacional pretendida por el ahora reclamante en su declaración puesto que, tal y como el propio artículo 31 del TRLIS determina, para poder aplicar la referida deducción se requiere la acreditación por el contribuyente de que la renta en cuestión fue correctamente gravada en el extranjero, circunstancia que no se da en el caso que nos ocupa, por lo que no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto debiendo tributar las referidas rentas íntegramente en España.”*

2º. Que el **tipo de retención** aplicado por el otro Estado es el contemplado en el CDI suscrito.

Para comprobar el tipo de retención que procede, debe analizarse el CDI suscrito con el otro Estado, tanto el artículo concreto aplicable a la renta obtenida, como las disposiciones contempladas en el PROTOCOLO, al final del CDI, ya que a veces estas disposiciones reducen el tipo de retención, lo suprimen para algún caso o contienen la cláusula de nación más favorecida (CNMF).

En este sentido se pronuncia la consulta DGT V1637-16 (de 14 de abril):

“(…)

El artículo 23 a) del Convenio resulta aplicable a este supuesto con el límite del 10% de importe bruto pagado. El exceso (si se le ha retenido un 15%) es una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio, con la consecuencia de que no procede la aplicación del artículo 31 del TRLIS ni del artículo 31 de la LIS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso.”



Ejemplo: Una sociedad tiene un ingreso en Argentina de 1.000 que es calificado como canon. Argentina retiene un 17,5% (175). La sociedad aporta el justificante del ingreso en la Hacienda argentina por 175.

DDII que como máximo podría ser objeto de deducción: 150, ya que el CDI con Argentina prevé 4 tipos (3, 5, 10 y 15), siendo el procedente en el presente caso el mayor, el 15% (suponemos que por la naturaleza del canon procede en este caso el 15%).

A estos efectos, puede consultarse la nota del Ministerio de Hacienda con los tipos de retención aplicables a cánones colgada en su página web (LÍMITES DE IMPOSICION SOBRE DIVIDENDOS, INTERESES Y CÁNONES RESULTANTES DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS POR ESPAÑA actualizada a 1/1/2018). Es muy útil cuando haya cláusula de la nación más favorecida (a España se le deberá aplicar el tipo de retención más bajo que tenga el otro país en los CDI que ese otro Estado haya firmado con otros países) ya que, como es lógico, ese menor tipo no aparece en el CDI.

En apoyo de lo anterior, cabe citar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 (rec. 129/2015), referida a unas rentas obtenidas en Argentina a las que se aplicó en origen un tipo de retención superior al previsto en el CDI, cuyo fundamento de derecho séptimo se remite a lo ya señalado por el TEAC en los siguientes términos:

«(...) “Pues bien, en este punto, este Tribunal Central no puede más que confirmar la actuación inspectora. Del expediente resulta, y no se opone a ello la interesada, que nos encontramos ante contratos “servicios de asistencia técnica” encuadrables en el artículo 12.2.C) de Convenio. (...) Por ello, el impuesto exigible según el convenio es del 10% y, consecuencia, ese es el importe máximo que según el artículo 31.1.a del TRLIS puede ser deducible. No cabe pretender corregir en España a través de la aplicación una deducción por doble imposición internacional no amparada por la norma el exceso de tributación que pueda haberse producido en Argentina, pretensión ésta que parece desprenderse de las alegaciones relativas a la imposibilidad de obtener la recuperación en Argentina de lo excesivamente retenido allí.

Procede, por ello, la confirmación de la regularización practicada.”

Y la Sala, en este caso, acepta esas argumentaciones, pues existía Convenio y la actora parece pretender deducirse en España el exceso de tributación pagado en Argentina.»

3. Aplicación del límite de deducción.

En el Impuesto sobre Sociedades se puede deducir la menor de dos cantidades (TRLIS art. 31.1.b), LIS art. 31.1.b)):

-el impuesto efectivamente satisfecho en el otro Estado y

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



Para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España, debe tenerse en cuenta la **RENTA NETA** obtenida en el otro Estado (es decir, ingresos brutos obtenidos menos TODOS los gastos asociados, incluidos gastos directos e indirectos, en España o en el Estado de la fuente)¹. Ver, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 14-6-2013 (rec. 1256/2011) y de la Audiencia Nacional de 26-12-2013, Rec. 109/2011.

Ejemplo:

Una sociedad tiene un ingreso en Brasil de 1.000 que es calificado como canon. Brasil retiene un 15% (150). La sociedad aporta el justificante del ingreso en la Hacienda brasileña por 150.

En España, la sociedad declara una BI de 200, ya que tiene gastos de 800. El tipo es el 30%. Cuota íntegra de 60.

La DDII será la menor de:

- a) Impuesto que correspondería pagar en Brasil: 250 (25% de 1.000). (*)
- b) Impuesto que correspondería pagar en España: 60.

DDII CORRECTA: 60

(*) En la Nota del Ministerio se señala que, en virtud de la cláusula de nación más favorecida prevista en el PROTOCOLO del CDI con Brasil, procede el tipo de retención del 10% siempre y no el 15% (también contemplado en el CDI art. 12). No obstante, a efectos de la deducción, se considera que en Brasil se ha satisfecho un impuesto del 25% (art. 23.2 CDI con Brasil).

En consecuencia, deben tenerse en cuenta los gastos asociados a cada ingreso, directos o indirectos (administrativos) e incluso, según el caso, gastos financieros.

A este respecto, cabe mencionar la Resolución del TEAC de 8/10/2019 (RG 5548/2018), que aborda un supuesto en que la deducción se refiere a intereses percibidos de Brasil. El obligado tributario había obtenido financiación de otra entidad del grupo y, con los fondos así obtenidos, prestaba financiación a sociedades del grupo. Se confirma que para determinar el impuesto que correspondería pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en nuestro territorio deben computarse tanto los ingresos por los intereses percibidos como los gastos relacionados con los mismos (gastos financieros, servicio exteriores y diferencias de cambio).

4. El impuesto soportado en el otro Estado no es gasto deducible para la determinación de la base imponible.

Si se ha contabilizado el impuesto soportado en el otro Estado como gasto, debe realizarse un ajuste positivo al resultado contable por idéntico importe, **aunque no se admita íntegramente la deducción de dicho impuesto en la cuota** (TRLIS art. 31.2, LIS art. 31.2).

¹ La reducción de rentas por cesión de intangibles debe tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra (art. 23.3 TRLIS y 23.4 LIS).



A partir de 2015, la LIS art. 31.2 sí admite la consideración como gasto deducible de la 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** (DGT V3960-16).

Ahora bien, esta deducibilidad como gasto sólo afectará al impuesto que no pueda ser objeto de deducción en cuota por exceder el límite (punto 3 anterior). El impuesto soportado que no se corresponda con las previsiones del CDI (punto 2 anterior) no puede tener, en ningún caso, la consideración ni de gasto en base imponible ni de deducción en cuota (DGT V1637-16).

SEGUNDO. OTRA JURISPRUDENCIA APLICABLE

Además de la doctrina y jurisprudencia anteriormente citada, cabe hacer referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional recaída el 24 de septiembre de 2020 (rec. 288/2017), referida a la Resolución del TEAC de 12/01/2017 (RG 5865-13), que ha confirmado la interpretación de los requisitos señalados anteriormente para la aplicación de la deducción examinada, con base en los siguientes motivos (véanse fundamentos de derecho cuarto y quinto):

- Porque de acuerdo con las disposiciones del CDI y la calificación de la renta, no procede la retención en el Estado de la fuente (apartado 2.1º precedente).
- Porque de acuerdo con las disposiciones del CDI y la calificación de la renta, procede un tipo de retención inferior al aplicado por el Estado de la fuente (apartado 2.2º precedente).
- Aplicación del límite. La sociedad no prueba que la renta obtenida en el extranjero sea positiva (apartado 3 precedente).

No obstante, cabe precisar que la Sala ha estimado un motivo de impugnación, referido al requisito 4 antes enunciado, pronunciándose en el siguiente sentido (el subrayado es nuestro):

"(...) En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.

Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación –la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación-. Por esto resulta razonable que la recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible. (...)."



No habiendo jurisprudencia del TS sobre esta última cuestión, la Agencia Tributaria entiende que los impuestos satisfechos en origen que no puedan ser objeto de deducción en cuota, no constituyen tampoco gasto deducible hasta 2014 y, a partir de 2015, pueden ser gasto deducible, solo en los términos previstos en la LIS art. 31.2 (cuando se correspondan con la realización de actividades económicas en el extranjero).

Madrid, a 25 de febrero de 2021