

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (RÉGIMEN APLICABLE HASTA 31/12/2014)

1. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

1.1. DEDUCCIÓN POR DIVIDENDOS

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo hubiera dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes, se podrá practicar la **deducción del 50%** de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones, teniendo en cuenta que la base imponible será el importe íntegro de los mismos.

La deducción será del 100% cuando los dividendos provengan de entidades participadas por la entidad **en al menos un 5%**, y que dicha participación se hubiera poseído ininterrumpidamente durante el **año anterior** al día en que sea exigible el beneficio a distribuir o en su defecto, que se **mantenga** durante el tiempo que sea necesario para **completar un año.**⁽¹⁾

Cuando se haya obtenido una participación de al menos el 5% del capital de una sociedad y esta última haya realizado una **operación de concentración**⁽²⁾ con otras entidades, o bien haya realizado una **oferta pública de adquisición** de acciones de otra entidad, de manera que como consecuencia de ello la participación en aquella sociedad quede por debajo del 5% pero **al menos sea del 3%**, se sigue **aplicando la deducción al 100%** sobre los dividendos distribuidos en el plazo de los tres años desde la realización de la operación, siempre que en el ejercicio en que se realiza la distribución el porcentaje de participación no quede por debajo del 3%.

Las cantidades no deducibles por **insuficiencia de cuota íntegra**, podrán deducirse de las cuotas de los períodos impositivos que concluyan en los **siete años** inmediatos y sucesivos.

Ejemplo:

*Suponemos una empresa cuya base imponible es de 350.000,00€ y que ha obtenido unos **dividendos** de una sociedad de la que posee una participación del 1% de su capital social, por importe de **10.000,00€**.*

a) Cálculo de la deducción por dividendos considerando que su tipo de gravamen es del 30%.

<i>Base imponible</i>	<i>350.000,00</i>
<i>Cuota íntegra (30%)</i>	<i>105.000,00</i>
<i>Deducción por Dividendos (50% x 30% x dividendo)</i>	<i>1.500,00</i>
<i>Cuota Líquida</i>	<i>103.500,00</i>

⁽¹⁾ Desde el 01/01/04, se puede completar el plazo de mantenimiento de la participación de 1 año, de fecha a fecha, incluso después del cobro del dividendo.

⁽²⁾ Introducido por la Ley 39/2010, con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2011.

b) Cálculo de la deducción por dividendos considerando que se trata de una **empresa de reducida dimensión**, por lo tanto su tipo de gravamen oscila entre **25%-30%**.

Habrá que calcular el tipo medio de gravamen de la sociedad:

Base imponible		350.000,00
Cuota íntegra		90.000,00
-25%/s/ 300.000,00	75.000,00	
-30%/s/ resto	15.000,00	
Tipo medio (90.000,00/350.000,00)		25,71%

La deducción por dividendos será:

Base imponible	350.000,00
Cuota íntegra (25-30%)	90.000,00
Deducción por Dividendos (50% x 25,71% x dividendo)	1.285,50
Cuota Líquida	88.714,50

Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios **no determine la integración de renta** en la base imponible por no tener la consideración de ingreso (dividendos procedentes de reservas existentes en el momento de la adquisición de la participación) **no se aplicará la deducción, excepto cuando**⁽³⁾:

1º) El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18% del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

La deducción se practicará parcialmente cuando la tributación haya sido parcial.

2º) El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la tributación haya sido parcial.

1.2. DEDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

Cuando en la transmisión de participaciones en otra sociedad se generen rentas positivas que se computen en la base imponible del transmitente, éste podrá practicar en su cuota íntegra, una deducción para evitar la doble imposición, siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- La entidad participada deber ser residente en territorio español, y además, estar sujeta al tipo general de gravamen o al tipo del 35%.⁽⁴⁾
- Con anterioridad a la transmisión, el grado de participación, directo e indirecto, poseído debe ser igual o superior al 5%.
- Ese grado de participación debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante todo el año anterior al día en que se transmita la participación.

⁽³⁾ Redacción dada por la Ley 16/2013.

⁽⁴⁾ Hasta el 31/12/2006 el tipo era del 40%.

El **importe de la deducción** es el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad transmitente a la base de deducción. Dicha **base de deducción** será la **menor** de las dos cantidades siguientes:

- a) **La renta integrada** en la base imponible derivada de la transmisión de la participación.
- b) **El incremento neto** de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida, incluidos los que hubiesen sido incorporados al capital social.

Esta deducción era **incompatible** con el diferimiento por reinversión ya derogado, y también lo es con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por la parte de la renta que pueda disfrutar de la deducción por doble imposición.

La **cantidad no deducida por insuficiencia de cuota íntegra**, puede deducirse de las cuotas correspondientes a los períodos impositivos que concluyan en los siete años siguientes.

La deducción **no es aplicable** a la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que procedan de rentas no integradas en la base imponible de la sociedad, como consecuencia de la compensación de las bases imponibles negativas.

Ejemplo:

*La sociedad Alfa, S.L., posee el 25% del capital social de Beta, S.L., desde el momento de su constitución. El precio de compra de las participaciones fue de 2.000, y los beneficios no distribuidos generados por Beta, S.L., ascienden a 750. La sociedad Alfa, S.L. decide vender las participaciones de Beta, S.L. por importe de 2.500. El tipo de gravamen de Alfa S.L. es del 30%. El cálculo de la **deducción por doble imposición** será el siguiente:*

➤ BASE DEDUCCIÓN	500
Menor de:	
- Bº Venta integrado en la B.I. (2.500- 2.000) =	500
- Bº no distribuidos generados por Beta S.L. =	750
➤ TIPO DE GRAVAMEN	30%
➤ DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (500x 30%).....	150,00

2. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En el supuesto de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, el sujeto pasivo podrá deducir de la cuota íntegra la menor de las siguientes cantidades:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por las mencionadas rentas, si se hubieran obtenido en territorio español.
 Dentro de la renta que hay que tener en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra, debe incluir el impuesto satisfecho en el extranjero, aunque no fuera deducible.

Es decir, la Base de deducción será la suma de estos conceptos:

- El importe neto de la renta obtenida en el extranjero.
- Más, el impuesto satisfecho por los beneficios en el extranjero.

Las cantidades que no se puedan deducir por **insuficiencia de cuota**, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los **diez años inmediatos** y sucesivos⁽⁵⁾.

2.1. DIVIDENDOS PROCEDENTES DE UN NO RESIDENTE

Cuando las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero procedan de dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente, la deducción para evitar la doble imposición internacional, además, podrá consistir en deducir el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos.

Los requisitos para poder practicar la deducción de esta manera son:

- La cuantía del impuesto a deducir (el pagado por la entidad no residente), se incluya en la base imponible del Impuesto de la sociedad española.
- Que la participación directa o indirecta en la entidad no residente sea, al menos de un 5 por 100, y que la misma se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, que se mantenga durante el tiempo necesario para completar un año.
- Esta deducción, junto con la establecida en el punto 1.2, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en España. El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá **aplicar la deducción**⁽⁶⁾ cuando el sujeto pasivo pruebe que un **importe equivalente** a ese dividendo o participación en beneficios **ha tributado en España** a través de cualquier transmisión de la participación, siendo el límite de la deducción, la cuota íntegra que resultaría de la integración en la base imponible del dividendo o participación en beneficios, es decir, el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre el dividendo.

2.2. MEDIDAS DE APOYO A LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS

Las empresas que obtengan dividendos, rentas a través de establecimiento permanente en el extranjero o procedentes de la transmisión de la participación en una entidad no residente, podrán disfrutar de las exenciones y deducciones que a continuación detallamos, quedando derogados los incentivos recogidos en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

2.2.1. Exención en el Impuesto sobre Sociedades

Estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones que a continuación exponemos, las siguientes rentas obtenidas por una empresa española;

1) Dividendos de entidades no residentes en territorio español.

Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

⁽⁵⁾ Para ejercicios iniciados antes del 25/06/00 el plazo era de siete años.

⁽⁶⁾ Introducidas por la Ley 4/2008 para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2008.

- a) Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos 5 por 100 y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- b) Que la entidad participada esté sujeta y no exenta a un gravamen de características comparables a este Impuesto y no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado Miembro de la UE⁽⁶⁾ y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativo responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.
- c) Que las rentas de la entidad participada de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- d) Que 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⁽⁷⁾, o en un país contenido en la relación de países que reglamentariamente podrá establecerse, en atención a que los mismos tengan un impuesto de características comparables a este Impuesto.

2) Plusvalías en la transmisión de participación en entidades no residentes.

Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el punto 1. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad.

Los requisitos previstos en las letras b) y c) deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. El requisito previsto en la letra a) se entenderá referido al día en que se produzca la transmisión.

No obstante, en el caso de que los requisitos previstos en los párrafos b) o c) **no se cumplieran en alguno o algunos de los ejercicios**⁽⁸⁾ de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

- Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un **incremento neto de beneficios no distribuidos** generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará **exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios** en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del punto 1.
- Respecto de aquella parte de la renta que **no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos** generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de **forma lineal**, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la

⁽⁷⁾ A partir del 01/01/04, se suprime la posibilidad que hasta ahora tenía la Administración de probar en contrario respecto del requisito de que la entidad no residente estuviese sometida a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en el caso de que sea residente en país con Convenio que contenga cláusula de intercambio de información.

⁽⁸⁾ Modificación introducida por el RD Ley 12/2012, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del punto 1.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción por doble imposición internacional.

No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención tendrá las especialidades que se indican a continuación.

- a) Cuando el valor de mercado de las participaciones en entidades residentes en territorio español, y de los activos situados en dicho territorio que posea la entidad no residente, directa o indirectamente, supere el 15 por 100 del valor de mercado de sus activos totales.

En este supuesto, la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

- b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.

En este supuesto, la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de dicha corrección.

- c) Cuando la participación en la entidad no residente haya sido adquirida a otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades, se aplicarán las siguientes especialidades:

- La renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en la entidad no residente, se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la misma participación a la que se hubiera aplicado la exención.
- La renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en la entidad no residente será gravada hasta el importe de las rentas negativas obtenidas en transmisiones anteriores que se hubiesen integrado en la base imponible de este impuesto.

3) Rentas obtenidas en el extranjero o mediante establecimiento permanente.

1.- Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera de España cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- b) Que la renta obtenida por el establecimiento permanente haya sido gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto de Sociedades, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2.- Desde el 1 de enero de 2013, **no es deducible la renta negativa** generada por los establecimientos permanentes, por lo que se establece un régimen transitorio, para los establecimientos permanentes que han generado **rentas negativas** en períodos impositivos

iniciados **antes del 1-1-2013** que se hayan integrado en la base imponible de la entidad residente en territorio español, de forma que, en los períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha la exención sólo se aplica a las rentas positivas a partir del momento en que superen la cuantía de las rentas negativas que se hayan deducido. En definitiva, las rentas positivas se integrarían en la base imponible sin exención ni deducción por doble imposición alguna en la cuota íntegra, hasta que no se alcance las rentas negativas deducidas con anterioridad.

3.- 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.

Ejemplo:

Una sociedad residente en territorio español dispone en el extranjero de un establecimiento permanente en el extranjero. En el ejercicio 2011 y 2012 ha generado rentas negativas de 1.000 y 600, respectivamente. En el ejercicio 2013 la renta es positiva por importe de 2.000.

Si la sociedad opta por aplicar el régimen de exención, aunque el EP tenga rentas negativas, en el período impositivo correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 la sociedad integraría en su base imponible una renta negativa de 1.000 y 600, respectivamente.

*En el período impositivo 2013 esta sociedad **no puede dejar exenta la totalidad de las rentas positivas del EP**, sino una renta por importe de 400 (2.000-1.600), debiendo integrar en su base imponible un importe de 1.600 coincidente con la renta negativa integrada en su base imponible en los dos períodos impositivos anteriores.*

4) No se aplicará las exenciones previstas en los siguientes casos.

- a) A las rentas de fuente extranjera, obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas.
- b) A los dividendos o plusvalías en relación con los cuales la entidad aplique la deducción para evitar la doble imposición internacional.
- c) En relación con aquellas entidades filiales que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en el mismo.

2.2.2. Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

Este incentivo ha sido derogado para los períodos impositivos iniciados **a partir de 1-1-2007**.

Este incentivo fiscal consistía en **una reducción de la base imponible** del importe de la inversión realizada en la adquisición de participaciones en el capital de entidades no residentes, de manera que el **importe deducido se integra** en la base imponible de los períodos impositivos siguientes. En definitiva, el incentivo fiscal se manifiesta en un diferimiento en el pago del IS del período impositivo en el que tiene lugar la inversión.

Por lo que aunque esté derogado para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, habrá que **integrar** en la **base imponible** las **cantidades deducidas en períodos anteriores** aún cuando dicha integración se produzca con posterioridad a los períodos iniciados el 1 de Enero de 2007.

Para un completo desarrollo de este incentivo consultar el manual de cierre de cuentas del ejercicio 2007 (punto 1.2.2.2, Pág. 130).

3. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA O INTERNACIONAL PENDIENTES DE APLICAR A 1/1/08

Las deducciones pendientes de aplicar en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2008, se habrán calculado aplicando el tipo de gravamen vigente en el momento en que se generó el derecho a su aplicación. Debido a la **disminución del tipo de gravamen**⁽⁹⁾, el importe de la deducción pendiente de aplicación debe recalcularse según el tipo de gravamen vigente en el período en el que se practica la misma.

La deducción se recalcula de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Deducción pendiente de aplicar} \times \frac{\text{Tipo de gravamen actual}}{\text{Tipo de gravamen al que se generó la deducción}}$$

Ejemplo:

La sociedad Alfa, S.L. tiene una deducción pendiente de aplicar por doble imposición de dividendos de 2.100€. Dicha deducción proviene del ejercicio 2007 por lo que se genera al tipo de gravamen del 35%. En el ejercicio 2014 tiene una base imponible por importe de 30.000€. La liquidación del impuesto será:

<i>Base Imponible.....</i>	<i>30.000</i>
<i>Cuota Intgra (30%).....</i>	<i>9.000</i>
<i>Deducción por Doble Imposición (2.100 x 30% / 35%)</i>	<i>1.800</i>
<i>Cuota Líquida.....</i>	<i>7.200</i>

⁽⁹⁾ Para el ejercicio 2008 el tipo de gravamen general es del 30%.