

La eliminación de la doble imposición en el nuevo Impuesto sobre Sociedades

Íñigo Sevilla González
Socio de Biscay Consulting

17 de Diciembre de 2013

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Normativa de referencia
 - Directiva 2009/133/CE relativa al régimen de neutralidad fiscal invoca la eliminación de la doble imposición
 - Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al CES Europeo sobre la doble imposición en el mercado único
 - Directiva Matriz Filial: Directiva 2011/96/UE
- A nivel interno, queda en manos de cada Estado miembro regular la eliminación de la doble imposición
 - Hasta el 31/12/13, Norma Foral 3/1996, de 26 de Julio, del impuesto sobre sociedades
 - Desde el 1/1/2014, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS (Artículo 33 de la Norma Foral 11/2013)

- No se distingue el origen del dividendo, válido nacionales como extranjeros
- Ajuste total en base imponible (33.1) si:
 - Se trata de participaciones superiores al 5%, 3% cotizadas
 - > 1 año de antigüedad (válida consolidación posterior y tenencia grupo 42 previa)
 - Sujeción a impuestos de naturaleza idéntica o análoga (INIA). UE o convenio con cláusula de intercambio. En países no UE o sin convenio, impuestos que tengan por finalidad la imposición sobre la renta, vale parcialmente.

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Impuesto de Naturaleza Idéntica o Análoga (INIA)

- El objeto lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de ésta
- Tenga carácter directo y personal

Consulta V1891-12:

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, el Impuesto sobre Sociedades que grava a la empresa nicaragüense responde a la misma naturaleza que el impuesto español, puesto que ambos son impuestos directos, personales, y recaen sobre la misma materia imponible, la renta o beneficio de las sociedades generados en un período determinado –que se determinan por la diferencia entre ingresos y gastos-. El hecho de que el tipo impositivo que se aplica a la empresa nicaragüense durante los próximos 26 años sea del 3%, no es obstáculo para que pueda considerarse que dicho impuesto extranjero tiene el carácter de idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, cumpliendo por tanto, el citado requisito exigido en el artículo 21.1.b) del TRLIS.

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS (Artículo 33 de la Norma Foral 11/2013)

- Que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales.
- No son actividades empresariales las definidas en el artículo 48 “TFI” (rentas “Malas”)
- Se consideran rentas “buenas”:
 - Comercio al por mayor
 - Servicios
 - Actividades crediticias y financieras (salvo las definidas en Art 48)
 - Aseguradoras y reaseguradoras
 - En todos los caso; mediante medios materiales y personales
 - A los efectos del cálculo de renta buena también se incluyen los dividendos y plusvalías del 33 (plena) y el 34

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS (Artículo 33 de la Norma Foral 11/2013)

- En filiales residentes si se consideran rentas buenas a los efectos del 85-15, las del 48.2:
 - Bienes inmuebles
 - Actividades crediticias y financieras
 - Participaciones (sin las restricciones del artículo 14.2)

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS (Artículo 33 de la Norma Foral 11/2013)

- En coherencia con la no integración, el deterioro de cartera consiguiente no será deducible.
- Las entidades residentes que no tengan derecho a no integración plena por incumplimiento de los apartados anteriores, tendrán lugar a integración parcial (50 %). Artículo 33.4
- Bajo la misma coherencia, el deterioro de cartera derivado de la distribución de dividendos que originen derecho a deducción parcial (50%) será deducible parcialmente (50%)
- El incumplimiento no dará lugar a integración parcial en No Residentes que irán al artículo 60 (deducción)

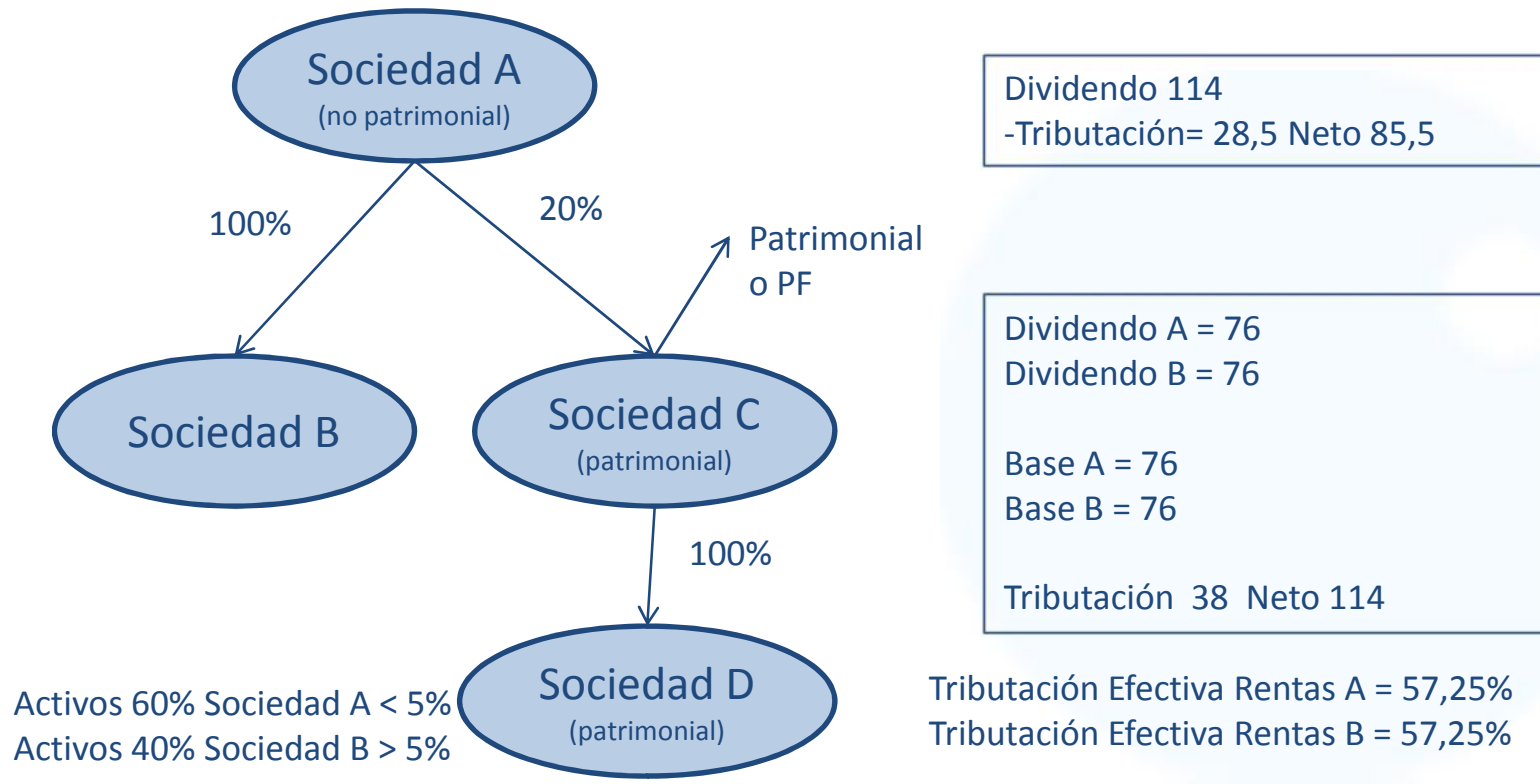
LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS (Artículo 33 de la Norma Foral 11/2013)

- En caso de FCR, SCR, y SPE en RT (antes 31/12/2013), no integración plena aún y cuando $<5\% < 1$ Año
- Limitaciones a la no integración (33.3) (más menos igual que antes):
 - o Rentas derivadas de reducción de capital o devolución de prima salvo devolución de aportaciones (regla proporcional)
 - o Las que hayan tributado a un gravamen inferior al 10 % salvo que provengan de países con convenio + cláusula (¿limitación cuantitativa del INIA? Solo en el 33.1 y 2)
 - o Los distribuidos por sociedades patrimoniales de ejercicios en que fuesen patrimoniales
 - o Los percibidos por sociedades patrimoniales
- En los supuestos de la “Nueva TFI” no se integraran las rentas en BI porque se integrarán en base a su régimen (Artículo 48). Proporcionalidad.

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Ejemplo de Doble Imposición y Patrimoniales



LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE LAS PLUSVALÍAS DE CARTERA (Artículo 34 de la NF 11/2013)

- No integración en BI de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en el capital
- Aplicable a las plusvalías de cartera tanto de participadas no residentes como residentes. Novedad destacada.
- Para entidades +5%-3% cotizadas (en el momento de la transmisión) y más de 1 año:
 - o Si en todos los ejercicios se cumple 85%-15% e INIA, plena eliminación de la doble imposición
 - o Si existe cumplimiento parcial:
 - A la parte de incremento neto de beneficios, análisis año a año
 - Al resto del precio, regla lineal de cumplimiento/incumplimiento (85% y INIA) durante la tenencia de la participación (presunción iuris tantum)
 - La cantidad excluida por ejercicios de incumplimiento, se le aplica la deducción del impuesto pagado efectivamente en el extranjero por INIA. 60.1.

No se considera INIA a los que haya resultado de aplicación la(Ley 12/1993 de apoyo a la inversión, Ley 15/1992, Ley 22/1993, Ley 19/1994. DA 2ª

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE LAS PLUSVALÍAS DE CARTERA (Artículo 34 de la NF 11/2013)

– Limitaciones:

- Si existió corrección de valor deducible, esa parte tributa
 - Transmisiones previas con pérdidas integradas en BI de entidad del grupo (42 CC), esa parte tributa
 - Si se aplico la regla lineal, se aplica regla lineal a esta limitación en el periodo de tenencia en total grupo (42 CC)
 - En operaciones del régimen de neutralidad previa e incumplimiento parcial, a la plusvalía pendiente de integrar se le hará el análisis del 33.1 para calcular la plusvalía pendiente a integrar.
- Las pérdidas obtenidas en la transmisión no serán deducibles SI la adquisición previa se hizo a una entidad del grupo (42 CC) en la parte de la plusvalía que se generó en aquella.

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE LAS PLUSVALÍAS DE CARTERA (Artículo 34 de la NF)

– Para las rentas positivas en la transmisión de entidades RESIDENTES + 5% - 3% cotizadas (en el momento de la transmisión) pero que incumplan 85%:

- Eliminación de la doble imposición solo del incremento neto de los beneficios (igual que antes)
- Si compensó BINs a esa parte no aplica la no integración
- Se está recogiendo la exención parcial para rentas que se correspondan con beneficios “malos” de residentes (34.6) (recordar el 48.2 son rentas “buenas” EN residentes) y por ende no ampara “al sobrecoste” y la deducción para rentas que se correspondan con rentas de años “malos” en no residentes, aunque la regulación del 34.2 (último párrafo) habla del párrafo anterior y no sé si se refiere solo a “el sobrecoste por los impuestos en la salida o en la venta, en el caso de plusvalías o a ambos)

– No se aplica a patrimoniales salvo aquellos periodos donde no se era patrimonial, ni tampoco a las plusvalías generadas en patrimoniales

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Entidad (Ejemplo 34.2)	Sociedad A				Sociedad B			
	1	1	1	1	1	1	1	1
Año								
Renta	100,00	150,00	150,00	200,00	200,00	100,00	50,00	250,00
Tipo Renta	Buena	Mala	Buena	Mala	Buena	Mala	Buena	Mala
Precio compra	500,00				400,00			
Precio venta				400,00				1.200,00
Patrimonio	400,00	550,00	700,00	500,00	700,00	800,00	850,00	1.100,00
Distribución lineal "sobre coste"					25,00	25,00	25,00	25,00
Distribución lineal "sobre coste"	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50
Incremento de beneficios	600,00							
Sobre precio	200,00							

Ejemplo 34.4.b)	Si A no es del 42 CC:	Si A si es del 42 CC:
Base imponible	800,00	800,00
Eliminación doble imposición plena (200+50+50+50)	- 300,00	
Eliminación doble imposición Bº	- 350,00	
Canitidad no eliminada	50,00	50,00
Minoración por pérdidas de entidades del grupo (saldo = renta positiva minorada)		- 100,00
Eliminación doble imposición plena		- 350,00
Eliminación doble imposición Bº		- 300,00
Canitidad no eliminada	-	-
BI	150,00	100,00

La cantidad no eliminada tiene derecho a DDID del artículo 60.1

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Ejemplo Corrección Doble Imposición

ANTES

A vende a B la Sociedad C por 200
Sociedad C: Patrimonio 100

AHORA

- A tributa por 100
- B corrige mediante el 12.8 en 5 años
- Suponemos C cumple expectativas y se vende a 10 años por 200
- B hará:

P. Venta	200
Coste	-200
FCF	+100
DDID	- 100*
	<u>0</u>

* Cuota

- A NO tributa plusvalía
- B NO adelanta la corrección de la doble imposición
- B vende C por 200 en 10 años
- B hará:

P. Venta	200
Coste	<u>-200</u>
	0

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

ELIMINACIÓN DE LAS RENTAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES (Artículo 35 de la NF 11/2013)

- Rentas del EP no se integran en la BI
- Requisito de sujeción a INIA y rentas “buenas”
- Si las rentas del EP fueron deducibles, la renta positiva no se integra a partir de superar el límite de las negativas
- Para la definición de EP, convenio o definición del artículo 14 NIRNR
- Las rentas que no encajen tendrán que ir al artículo 60.1

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (Artículo 60 de la NF 11/2013)

- Aplicación supletoria del régimen de exención aunque sigue siendo opcional
- En el caso de EP:
 - o Definición genérica “rentas obtenidas y gravadas en el extranjero”.
 - o Se deduce el impuesto pagado en el extranjero en virtud de INIA
 - o El impuesto satisfecho se considera no deducible, al igual que los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación, etc
 - o Aplicación del método de imputación en línea con los antiguos 34-34 bis
 - o Agrupación de rentas por país (suma de EPs)
- Dividendos de participaciones de “titularidad del EP” deducen impuesto pagado por la participada siempre que la cuantía se incluya en base imponible (si aplica no integración la residente, no hay deducción de impuesto pagado) y cumplan requisitos del 33.1 (+5-3%, INIA, 1 Año). Aplicación en cadena

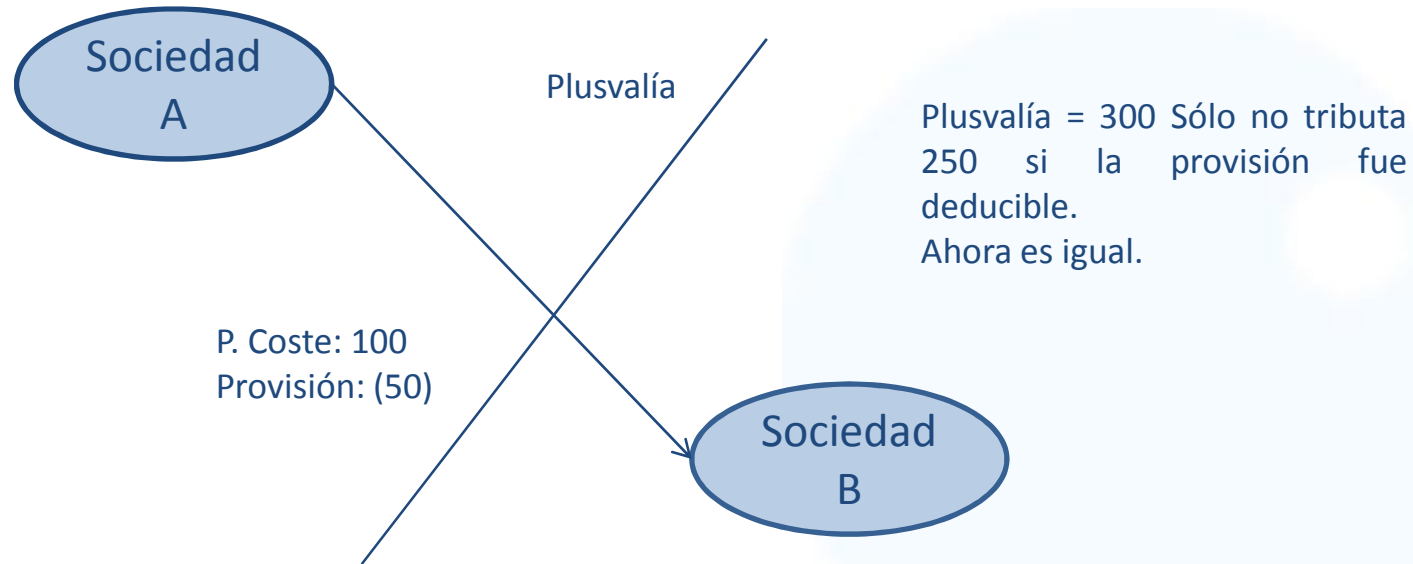
LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (Artículo 60 de la NF 11/2013)

- Deducción alternativa del 18% por dividendos de entidades no residentes en países sin convenio. No es opcional cuando se pueda aplicar el régimen de no integración, total o parcial del artículo 33, ni a la parte de base imponible que no se elimine por ser “renta mala” (linealidad).
- La carga de la prueba en INIA
- La TFI también permite la deducción del impuesto pagado en el extranjero
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, deducibles en 15 años. No aplica a la deducción del 18% 60.5.

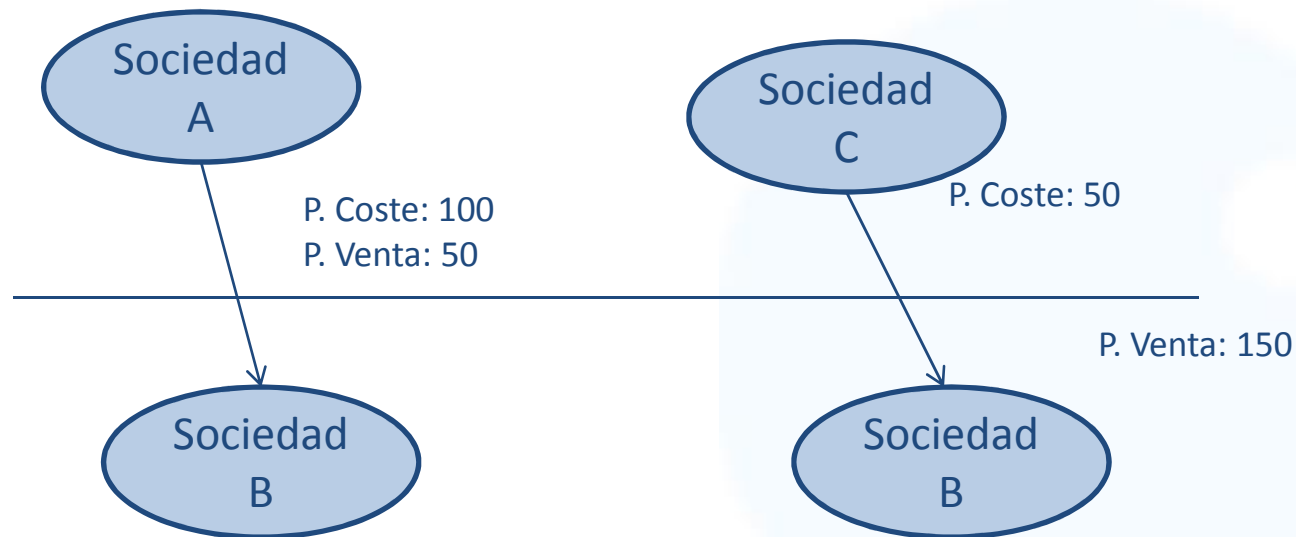
LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Art. 19.2. b) NF 3/1996 – No integración de plusvalías \equiv 34.4. a) NF 11/2013



LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

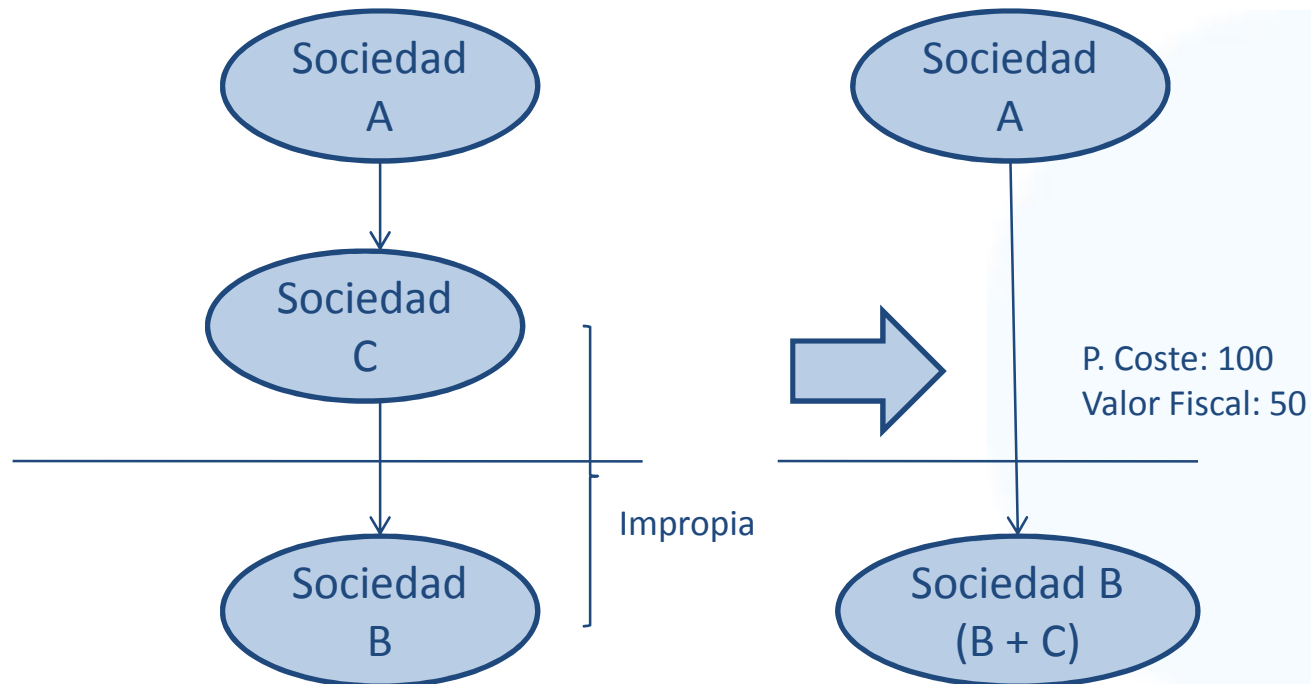
- Art. 19.2. c) NF 3/1996 –No integración de plusvalías \equiv 34.4.b) NF 11/2013



Si A y C tienen relación del 42 C.C. y la pérdida en A fue deducible \rightarrow De la plusvalía de C, 50 no tienen derecho a no integración (150-100)
Sea la participada residente o no residente

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Art. 19.2. d) NF 3/1996 –No integración de plusvalías \equiv 34.4.c) NF 11/2013

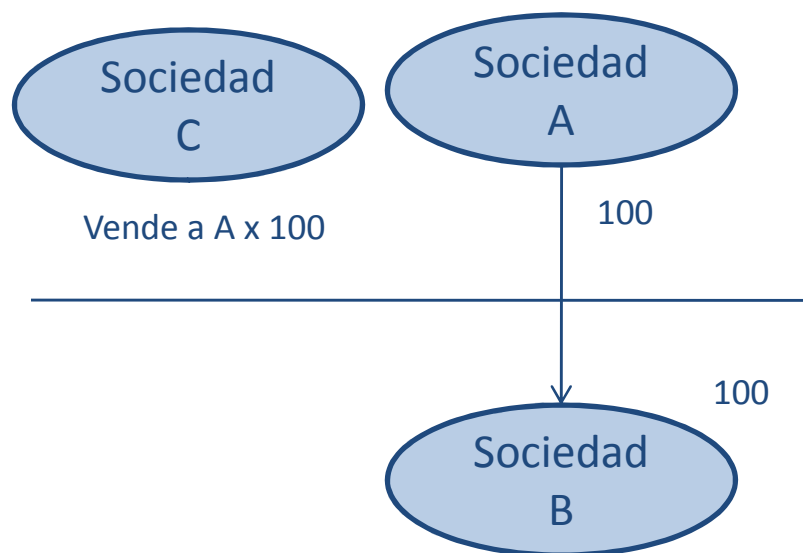


Los 50 diferidos no pueden aprovecharse de la no integración. Si no se integraron en BI. No se quería perder competencia tributaria de las plusvalías latentes nacionales que aquí tributaban.

Ahora: Se hace análisis del tipo de renta y se aplica el 34.2.

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Art. 19.2-19.4-33.4 NF 3/1996 – No integración plusvalías. 34 y 23.4 NF 11/2005



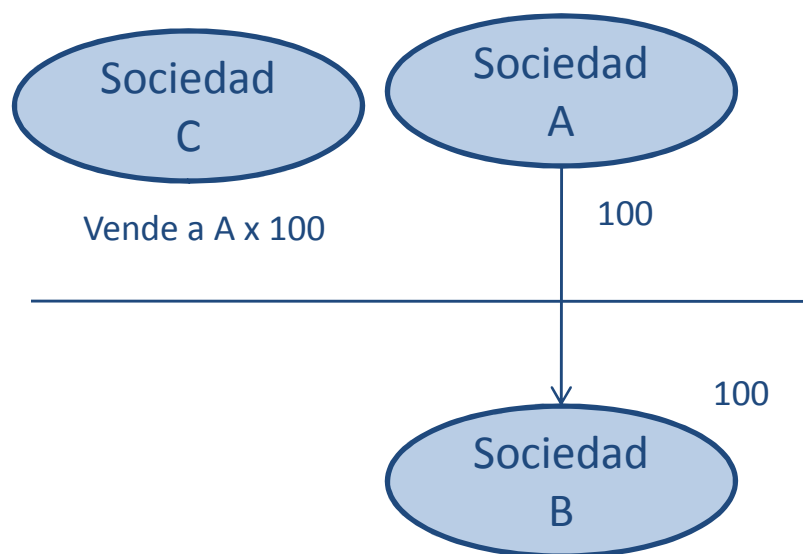
B gana 100 y tributa

C gana 100 en la transmisión y:

- Antes si B era Residente: DDID por los Bº generados durante el tiempo de tenencia 33.5.
- Si B era residente y Bº no afluídos, deterioro deducible con la prueba de la tributación (cuando se diera) por el 33.4.d
- Si B era No Residente: No integración de la plusvalía. Deterioro no deducible salvo prueba de tributación en España de una transmisión previa.
- Ahora, sea B, residente o no, no integración de la plusvalía y deterioro no deducible; Regla general.
- Deterioro deducible si se tributó en una transmisión previa. Vale parcial (50%) 23.5

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Art. 19.1 NF3/1996 – No integración de Dividendos Art. 33 y 23.4 -23.5 NF11/2013



B tiene plusvalías tácitas por 100

C gana 100 en la transmisión y:

-Antes si B era Residente: Tributa por 100. Sin DDID.

-El dividendo de B (tras aflorar plusvalías) generaba DDID y además deterioro deducible 33.4.d.a'). Recuperación de la doble imposición.

-Si B era No Residente: No integración del dividendo en A aflorado en B y deterioro deducible por el 19.4 (prueba tributación España transmisión anterior)

-Ahora, sea B, residente o no, no integración del dividendo y deterioro deducible si se tributó en una transmisión previa 23.5. Vale integración parcial (proporcional) si la plusvalía previa dio origen a no integración parcial 23.5