

Nota de la AEAT sobre criterios para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades

Iñigo Alonso Salcedo
Socio de Fiscalidad Internacional EY

José Manuel Calderón
Consejero Académico EY Abogados

Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo
Manager de Fiscalidad Internacional EY

Introducción

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha hecho pública, el 4 de marzo de 2021, una nota con el objetivo de clarificar distintas cuestiones referidas a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional contemplada en el antiguo artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el actual artículo 31 de la Ley 27/2014, reguladora del mismo impuesto para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

El objetivo de la referida nota de la AEAT no parece otro que poner de manifiesto los criterios adoptados en el marco de procedimientos de comprobación, que se consideran confirmados tanto a nivel administrativo como judicial, para la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional sobre rentas obtenidas en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente.

A continuación, se extractan las principales consideraciones expuestas por la Agencia Tributaria sobre los requisitos a considerar a la hora de aplicar la referida deducción por doble imposición internacional.

Acreditación del pago efectivo de la retención

La AEAT expone, apoyándose en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, que el contribuyente, como obligado y sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, deberá acreditar el pago efectivo de la retención en el Estado de la fuente en el que se obtiene o genera la renta en cuestión sometida a doble imposición. La Agencia Tributaria, apoyándose en una sentencia del Tribunal Supremo de junio de 2020, expone que el término “impuesto pagado” debe entenderse como el pago a modo de extinción de la deuda tributaria en el Estado de la fuente, excluyendo, por tanto, otros mecanismos que pudieran excluir la tributación efectiva, ej. concesión y aplicación de créditos fiscales.

Entendemos que la Agencia Tributaria podría haber empleado la ocasión para listar, a modo ejemplificativo y no exhaustivo, el tipo de medio de prueba o evidencia que el contribuyente podría emplear a tales efectos.

Además, se echa en falta un análisis sobre cómo resolver los interrogantes que se plantean cuando existen diferencias temporales entre los impuestos domésticos y extranjeros que gravan la misma renta (*time mismatches*). La nota de la AEAT tampoco aporta criterios sobre la cuestión de la “comparabilidad de impuestos” a los efectos de la aplicación del art.31 LIS, cuestión que ha dado lugar a importantes controversias y pronunciamientos de los tribunales, y que sigue planteando dudas e incertidumbre en casos que poseen gran relevancia práctica.

La retención exigida en el Estado de la fuente debe ser aquella prevista en el Convenio para evitar la doble imposición

El artículo 31.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como de la actual Ley del Impuesto, establece que, cuando aplica un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado de la fuente y España, la deducción por doble imposición aplicable por el contribuyente español no puede exceder, bajo ningún concepto, el impuesto, entiéndase retención, que resulte de aplicación bajo el correspondiente convenio.

En muchas ocasiones, el Estado de la fuente aplica retenciones por encima de los límites máximos fijados en el convenio y que resultan de aplicación sobre una renta en particular. Tal exceso de tributación en el Estado de la fuente no resulta, expone la Agencia Tributaria, deducible (en forma de deducción sobre la cuota) en el Impuesto sobre Sociedades. Ante estas circunstancias, la AEAT considera que el contribuyente debería instar la devolución del exceso de retención siguiendo el procedimiento doméstico correspondiente en el Estado de la fuente donde se gravó la renta en cuestión.

Pese a lo que pudiera parecer, son muchos los supuestos en los que el Estado de la fuente procede a retener por encima de los límites que establece el convenio. Supuestos que traen su origen, en la mayoría de las ocasiones, en conflictos o contradicciones en la calificación, a efectos fiscales, de la renta entre los dos Estados involucrados, o por la aplicación de la legislación doméstica del Estado de la fuente ignorando aquello que pudiera establecer el propio convenio.

En todo caso, nos parece acertado, como medida de política fiscal, no subvencionar los impuestos extranjeros indebidamente cobrados por las haciendas foráneas.

La nota de la AEAT no menciona la posibilidad de instar el procedimiento amistoso previsto en los CDIs (o en su caso el derivado de la Directiva 2017/1852/UE) para resolver situaciones de imposición no conforme al Convenio, siendo una vía que cada vez resulta más utilizada para evitar casos de doble imposición residual.

Cuantía de la deducción

El artículo 31.1.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y de la Ley del Impuesto, establece un límite máximo de deducción en cuota íntegra, estableciendo que se deducirá la cuantía menor de entre: (i) el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero; y (ii) el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las rentas si éstas se hubieran obtenido en territorio español.

La Agencia Tributaria se centra en exponer la forma en la que sería calculada la cuota íntegra que habría correspondido pagar en España. En este sentido, expone que debe tenerse en cuenta la renta neta obtenida en el

Estado de la fuente, o lo que es lo mismo, ingresos brutos menos todos los gastos, directos e indirectos, asociados a la renta extranjera tanto en España como en el Estado de la fuente, incluyendo gastos administrativos y financieros.

No se precisan por la AEAT los criterios para determinar cuáles son los gastos directos o indirectos ni tampoco el criterio de reparto o asignación de tales gastos entre la renta doméstica y extranjera, o la interacción de esta norma con las políticas de precios de transferencia comúnmente aplicadas en la determinación de las rentas de entidades vinculadas.

Impuesto soportado en el extranjero como gasto no deducible

En aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiera contabilizado el impuesto soportado en el Estado de la fuente como un gasto, deberá efectuar un ajuste extracontable positivo, por el mismo importe, al no resultar deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, a partir de 2015, la Ley del impuesto permite deducir, como gasto, la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra bajo el mecanismo para evitar la doble imposición por superar el límite máximo marcado por la ley. El único requisito es que tal impuesto se hubiera soportado por la realización de una actividad económica en el extranjero.

Pese a lo expuesto, la Agencia Tributaria insiste al exponer que aquel impuesto soportado en el Estado de la fuente y que no se corresponda con las previsiones y limitaciones máximas relevantes del convenio aplicable no será, bajo ningún concepto, considerado como gasto deducible en base imponible ni en cuota íntegra del impuesto.

Se hubiera agradecido alguna precisión sobre qué se ha de entender por “realización de actividades económicas en el extranjero”, cuestión que entendemos no debe ceñirse únicamente a la realización de actividades a través de establecimientos permanentes, pero que es fuente de no poca controversia a la hora de enfrentarse a este precepto.

Implicaciones prácticas

La nota aclaratoria de la Agencia Tributaria tiene una notable relevancia para la práctica de la fiscalidad internacional y societaria en España dadas las conocidas controversias que derivan, en el día a día, del cálculo y aplicación de la deducción por doble imposición internacional sobre rentas obtenidas en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente.

Son muchos los contribuyentes en España, bajo el Impuesto sobre Sociedades, que obtienen rentas en el extranjero y sobre las que sufren imposición, normalmente en forma de retención, en el Estado de la fuente en el que éstas son generadas u obtenidas.

Estos contribuyentes deben prestar especial atención a los criterios expuestos por la Agencia Tributaria y verificar en qué medida coinciden o no con los procedimientos utilizados internamente para calcular y aplicar la deducción por doble imposición internacional. En especial, y con base en lo expuesto en la nota de la AEAT, podría resultar recomendable que los contribuyentes revisaran su práctica a efectos de:

- ▶ Asegurar que la imposición efectiva en el Estado de la fuente está debidamente acreditada o justificada documentalmente.
- ▶ Atender, en el supuesto de resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición entre España y el Estado de la fuente, (i) a cómo se reparte la potestad tributaria entre ambos Estados bajo el convenio aplicable y en base a la calificación fiscal de la renta en cuestión; y (ii) determinar el tipo de retención aplicable, considerando la calificación fiscal de la renta, lo establecido en el propio convenio como en cualquier instrumento que le pueda acompañar, i.e., protocolos, y la potencial aplicación de cláusulas de nación más favorecida que pudieran reducir el tipo impositivo a soportar en el extranjero. Cualquier exceso de tributación por encima de los niveles fijados por el convenio, por el correspondiente protocolo o por la cláusula de nación más favorecida que pudiera aplicar, no será deducible en España ni en la base imponible ni en cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades.

- ▶ Confirmar que el cálculo de la deducción por doble imposición está en línea con el criterio de la renta neta, de manera que pueda fundamentarse ex post la consistencia del criterio de imputación de gastos (directos e indirectos).

En nuestra opinión, hubiera sido deseable que la nota de la AEAT abordara la temática de la deducción para evitar la doble imposición desde una perspectiva más amplia, incluyendo la interconexión con la deducción por doble imposición económica internacional del art.32 LIS o la aplicación del art.31 LIS en relación con los establecimientos permanentes situados en el extranjero, la problemática de las "pérdidas extranjeras" (art.22.2 LIS), la interconexión entre ajustes de precios de transferencia/atribución beneficios al EP y los métodos para eliminar la doble imposición, o las situaciones donde existe una controversia (doméstica o MAP) sobre los impuestos pagados en el extranjero y sus efectos en relación con esta deducción.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Iñigo Alonso Salcedo

inigo.alonsoSalcedo@es.ey.com

Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo

enrique.sanchez.de.castro.martin.lueng@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2021 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)