

Bloque 11. IS 2: doble imposición y Etve.

Participaciones en filiales o evitar la doble imposición.

1. Sistema general.

La Ley prevé varios métodos muy elaborados para evitar la doble imposición sobre beneficios gravados ya en la sociedad participada.

La ley española prevé para cada tipo de doble imposición un método para contrarrestar los efectos. En general los métodos usados en España como en otros países son los de la imputación con un máximo del % del impuesto español sobre la renta extranjera o la exención con varias modalidades. Conviene describir antes los tipos de doble imposición.

2. Doble imposición interna.

Es una imposición **económica** que grava **la misma renta** en 2 sujetos pasivos diferentes. Por ejemplo: los beneficios de una sociedad se gravan en la sociedad que los produce y además se grava el dividendo distribuido a su socio. Una ganancia patrimonial obtenida por una sociedad holding por la venta de las participaciones de una filial contiene una parte correspondiente a los beneficios netos de la filial. La ganancia patrimonial se grava en principio en la sociedad holding, como los beneficios serán gravados en la filial, que los haya obtenido.

3. Doble imposición internacional.

Esta doble imposición tiene dos modalidades:

a. La doble imposición económica:

la misma renta es gravada en dos estados en 2 sujetos pasivos diferentes. Por ejemplo: una filial española de una sociedad holding extranjera distribuye un dividendo. Los beneficios de la filial se gravan en el país de residencia de la filial, pero el país de residencia de la sociedad matriz también querrá gravar los beneficios recibidos por la sociedad matriz.

b. La doble imposición jurídica:

una renta se grava en un solo sujeto pasivo en dos países por ejemplo los beneficios de un establecimiento permanente en otro país, que se gravan en el país donde el establecimiento permanente esté situado y el país de residencia de la casa central.

Métodos para evitar la doble imposición en España.

4. La doble imposición interna (30 IS).

4.1. Dividendos y participación en los resultados.

España aplica una deducción del 50% del impuesto sobre los beneficios recibidos.

Cuando una sociedad española recibe dividendos de su filial en principio el 50% del IS que debe la sociedad sobre estos dividendos será deducido de la cuota íntegra (30,1 IS).

La deducción será del 100% cuando la participación sea de por lo menos 5% mantenida durante por lo menos un año (30,2 IS).

4.2. Ganancia patrimonial obtenida con la enajenación de participaciones.

La sociedad que tenga por lo menos el 5% del capital social de una filial durante por lo menos 1 año y esté sujeta al tipo general (32,5 en 2007, 30% en 2008) o al tipo del 37,5% (2007) o 35% (2008) puede aplicar la deducción sobre los beneficios no distribuidos. Las plusvalías tácitas no forman parte de la base de la deducción. La deducción es incompatible con el diferimiento por reinversión (30,5 IS).

Los gastos como intereses para financiar la inversión en la participación son deducibles.

5. La doble imposición externa.

5.1. Método: deducción de la cuota extranjera.

Este método se aplica cuando la misma renta es gravada en la misma persona. Por ejemplo: el dividendo se grava con una retención en la fuente en un país y en España como país de residencia del receptor (doble imposición jurídica) se grava el dividendo entero, la ley española da una deducción por el mínimo de los dos importes siguientes (31 IS):

- a. El importe del impuesto extranjero pagado. Este impuesto tiene que ser de naturaleza idéntica o análoga al IS,
- b. El tipo español sobre la renta extranjera. Se gira el tipo español sobre la renta bruta.

Se calcula la deducción por país. En caso de un establecimiento permanente de una sociedad española en el extranjero, hay que hacer el cálculo por establecimiento permanente (31,3). Cuando la cuota no sea suficiente, la sociedad puede compensarla con cuotas de los 10 años siguientes (31,4). Una pérdida de un establecimiento permanente minorará los beneficios de la casa central en España. La deducción para evitar la doble imposición se efectuará cuando los resultados negativos del establecimiento permanente se hayan compensados con beneficios del establecimiento permanente en España. La renta se calcula teniendo en cuenta los gastos imputables a la obtención de esta renta.

5.2. Método: por dividendos y participaciones en beneficios.

Este método evita la doble imposición de dividendos gravados en un país y recibidos por la sociedad matriz española. Se trata de evitar la doble imposición económica es decir la misma renta es gravada tanto en la filial extranjera y posiblemente en sus filiales como en la sociedad matriz española. En esta variante para evitar la doble imposición se calcula el dividendo bruto y los beneficios brutos con su impuesto sobre sociedades extranjero, el impuesto subyacente. El total de los impuestos extranjeros (el impuesto sobre sociedades de la filial y posiblemente sus filiales como la retención a la fuente extranjero) se deduce del IS español. El máximo aquí es también el IS español sobre los beneficios extranjeros. Para poder aplicar este sistema la participación tiene que ser al menos del 5% mantenida durante por lo menos 1 año. Una cuota insuficiente puede ser compensada en los 10 años siguientes (32 IS).

5.3. Método: por exención de renta de establecimiento permanente.

Para la situación de una sociedad española con un establecimiento permanente en el extranjero, la doble imposición económica se evita también a través del método de la exención (22 IS). Para poder aplicar la exención de la renta extranjera obtenida a través de un establecimiento permanente en el extranjero hay que cumplir los requisitos siguientes:

- a. por lo menos el 85% de la renta procede de actividades económicas desarrolladas por el establecimiento permanente.
- b. el establecimiento permanente no tiene su domicilio en un paraíso fiscal.
- c. los beneficios del establecimiento permanente se gravan por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS. Este requisito se cumple si el establecimiento permanente se encuentra en un país con el cual España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Entonces se puede aplicar una exención de la renta extranjera, cuando posibles rentas negativas se hayan compensado. La empresa puede optar por la aplicación de la imputación del impuesto extranjero (método de la deducción de la cuota, art. 31 IS). Esto le conviene en caso de pérdidas.

5.4. Método: por exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes.

Para la situación de una sociedad española con participaciones de filiales extranjeras se aplica también el método de la exención (21 IS). Tanto los dividendos y la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de participaciones de una sociedad extranjera están exentos. Si el valor de la participación en la contabilidad de la sociedad matriz ha sido depreciado, entonces la exención no se extiende al importe de la depreciación. Los requisitos son iguales que en el apartado anterior. Se trata de evitar la doble imposición de beneficios y no de obtener un beneficio fiscal. Por esto una pérdida como resultado de una transmisión de participaciones no es deducible del resultado de la entidad matriz.

6. La Entidad de tenencia de valores extranjeros (ETVE).

Un vehículo fiscal muy interesante es la "Entidad de tenencia de valores extranjeros" o "ETVE". Compite con figuras fiscales extranjeras en el campo de las sociedades holding. Se trata de una sociedad residente de España con participaciones extranjeras. Para poder aplicar el régimen, la entidad y las participaciones deben cumplir una serie de requisitos (116-119 IS).

Al nivel de la sociedad española:

1. el objeto social debe incluir la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales. No tiene que ser el único objeto de la sociedad. Cualquier sociedad puede ser también ETVE por lo tanto.
2. la sociedad no puede ser una sociedad de gestión de patrimonio familiar (116 IS y 4,8,2 IP).
3. disponer de una organización para gestionar las participaciones. No se trata de una organización para gestionar las empresas participadas.

4. los títulos de las participaciones o acciones en la ETVE son nominativos. La SL califica también (DGT CV 15-6-05).
5. comunicar a las autoridades fiscales la opción por este régimen.
6. no pertenecer a un "Grupo de Sociedades" ni estar sometida al régimen de transparencia fiscal internacional.

Al nivel de la sociedad participada en el extranjero la ley aplica los criterios del método de evitar la doble imposición por dividendos y plusvalías (21 IS) es decir:

1. no estar establecida en un paraíso fiscal
2. la participación de la ETVE tiene que tener un mínimo de 5% según el requisito del artículo 21 LIS. Si no alcanza este porcentaje de participación, el régimen se aplica también si el valor de adquisición es más de 6.000.000,- €(117 IS).
3. mantenida durante por lo menos 1 año por la ETVE o otra empresa del mismo grupo
4. desarrollar una actividad económica
5. estar gravada por un impuesto comparable al IS.

Las consecuencias para la entidad ETVE son en cuanto a los beneficios procedentes de las entidades extranjeras participadas que califican:

1. los dividendos procedentes de las participaciones extranjeras están exentos en la base imponible de la ETVE.
2. la ganancia patrimonial obtenida con la transmisión de la participación exenta igualmente, si supera una posible corrección negativa aplicada en el pasado; no sólo estén exentos los beneficios que correspondan a la reserva después de impuestos de la participación sino también la ganancia patrimonial imputable a la plusvalía tácita de la participación.
3. los gastos relacionados con la tenencia de la participación son deducibles (interés, por ejemplo).

Consecuencias para los socios de la ETVE:

Socio persona jurídica residente de España (118,1,a IS): el socio, que cumple los requisitos de una participación => 5% de la ETVE tiene derecho a aplicar la deducción por doble imposición (30 IS). En realidad la exención de la ETVE es transmitida al socio residente.

Socio persona física residente de España (118,1,b IS): el beneficio distribuido por la ETVE no es un rendimiento que forma parte de la renta del ahorro sino de la renta general. En la medida que la renta ha sido gravada en el extranjero, el socio puede deducir el impuesto extranjero de su IRPF (80 IRPF).

Para el socio de la entidad ETVE no residente, persona física o persona jurídica sin estar establecido en un paraíso fiscal, las consecuencias son (118,1,c IS):

1. dividendos procedentes de beneficios recibidos por la entidad y exentos según los criterios anteriormente mencionados pueden ser distribuidos sin imposición en España

2. una ganancia patrimonial obtenida con la transmisión de las participaciones en la ETVE no tributa en España.

En realidad, con una buena planificación se consigue que los beneficios obtenidos de la participación extranjera que califica (actividad económica, $\geq 5\%$ o > 6 mio € de participación, no paraíso fiscal) pueden salir de España al socio no residente sin tributación en España. Se permite realizar consultas vinculantes sobre el tema con las autoridades fiscales.

7. La transparencia fiscal internacional.

Bajo condiciones, la renta de una entidad no residente con actividades no empresariales está imputada directamente a los socios residentes de España. Para calificar como renta imputada la entidad no residente tiene que gozar de tributación privilegiada. Esto ocurre, cuando el gravamen de la entidad no residente sea inferior al 75% del que habría correspondido de acuerdo con las normas del IS español.

8. La transparencia fiscal interna.

Antes España conoció un sistema de imputación directa al socio de ingresos obtenidos por una sociedad. Este sistema fue sustituido por otro desde el 1.1.2003 es decir el de las sociedades patrimoniales. En este sistema las ganancias patrimoniales se gravaban al 15% y los rendimientos el tipo de 40%. Desde el 1.1.2007 este sistema ya no existe tampoco.