

La deducción para evitar la doble imposición internacional, en el foco de la inspección tributaria

La AEAT emite una nota resumen de los criterios y requisitos a la hora de aplicar la Deducción para evitar la Doble Imposición Internacional jurídica.

Marzo 2021

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

Sergio Lavandera Noguera

Director en el departamento de Fiscalidad Corporativa en PwC Tax & Legal

sergio.lavandera.noguera@pwc.com

Andrea Duque González

Abogada en el departamento de Fiscalidad Corporativa en PwC Tax & Legal

andrea.duque.gonzalez@pwc.com

Entre las labores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) está la aplicación efectiva del sistema tributario, y una de la principales áreas donde la Agencia pone el foco es en aquéllos contribuyentes que han consignado reiteradamente en sus declaraciones deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, tal y como se recoge cada año en el Plan General de Control Tributario.

Entre la diferente tipología de deducciones reguladas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades figuran aquéllas destinadas a evitar la doble imposición internacional (Artículo 31 de la Ley 27/2014, "LIS"), y consignadas habitualmente por contribuyentes que obtengan rentas gravadas en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente (EP), por tener actividad empresarial fuera de España.

Pues bien, con el objeto de sentar determinados criterios adoptados en el marco de la comprobación de la deducción para evitar la doble imposición

internacional jurídica (DDII) aplicada por los obligados tributarios, el pasado 4 de marzo se publicó en la página web de la AEAT una nota de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en relación con cuestiones sobre la aplicación de esta Deducción.

En esta nota se pretenden aclarar criterios generalmente discutidos en el marco de inspecciones, pero dejan, no obstante, abiertos otros que ni la doctrina ni la jurisprudencia han aclarado hasta el momento y que nos consta que están siendo objeto de controversia en el marco de inspecciones tributarias del Impuesto sobre Sociedades.

La LIS establece que 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 dos cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica/análoga al IS; o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar si las rentas se hubieran obtenido en territorio español.



La AEAT emite una nota resumen de los criterios y requisitos a la hora de aplicar la Deducción para evitar la Doble Imposición Internacional jurídica”.



En resumen:

- La nota emitida por la AEAT recuerda criterios doctrinales en cuanto a la aplicación de la DDII, pero dejan, no obstante, abiertos otros que ni la doctrina, ni la jurisprudencia han aclarado hasta el momento y que son generalmente discutidos en el marco de inspecciones.

La nota de la AEAT resume determinados criterios interpretativos en relación con la aplicación correcta de la DDII y sus requisitos:

1) Necesidad de acreditación del pago efectivo de retención

En este punto, la AEAT se limita a aclarar que corresponde al contribuyente la justificación del pago en el Estado de la fuente, utilizando los medios de prueba que entienda oportunos (habitualmente se acepta un certificado expedido por la Administración tributaria del Estado retenedor).

2) La retención exigida en el otro Estado debe ser la que se derive del CDI aplicable

Concluye aquí la AEAT que, si el Estado donde se obtiene la renta retiene por encima de lo previsto en el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) aplicable, el obligado tributario debe exigir la devolución del exceso en dicho Estado, pero nunca se admitirá su deducción en el IS en España.

Es decir, si una renta se califica conforme al CDI como un beneficio empresarial, la Administración tributaria española no aceptará la retención, aunque haya sido efectivamente practicada. Compete al obligado tributario la justificación de la naturaleza de la renta obtenida en el extranjero.

Hasta aquí todo claro. No obstante, se debe tener en cuenta que en ocasiones la calificación de la renta no es un tema pacífico, y a efectos de analizar el tipo de retención se deberá analizar en todo caso la normativa, doctrina, observaciones al Modelo de Convenio de la OCDE, etc. de los países obligados a practicar la retención.

Esto sucede, por ejemplo, en el caso de la cesión de uso de un “software”, que generalmente recibe el tratamiento de Canon, y por tanto estaría sujeto a retención en aplicación de un número relevante de CDIs.

No obstante, los Comentarios al modelo de Convenio de la OCDE tratan la excepción a la calificación de Canon para el supuesto de un “software estándar” en una observación al artículo 12, a la que únicamente se adhieren determinados territorios (i.e., España), pero otros no, por lo que habrá países que consideren que la cesión de uso de software tiene en todo caso el tratamiento de Canon a efectos del CDI, con independencia de su calificación como estándar o customizado.

3) Aplicación del límite de deducción

En este punto la AEAT aclara que 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 menos todos los gastos asociados - directos e indirectos-, en España o en el Estado de la fuente).

4) Deducibilidad del impuesto soportado en el otro Estado para determinar la base imponible

Si la retención soportada en el extranjero ha sido contabilizada por el contribuyente como gasto, el mismo tendría la consideración de no deducible a efectos del IS. A partir del año 2015, la LIS (Artículo 31.2) admite la consideración como gasto deducible del exceso del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota (por aplicación de sus límites), siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

En relación con este requisito (“que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero”), a fecha actual no existe doctrina ni jurisprudencia que aclare en qué consiste ni de qué manera se justifica.

En nuestra experiencia, la Inspección está exigiendo que se justifique la realización de una actividad económica en los países donde se soporta las respectivas retenciones, manifestando en ocasiones



que su criterio es considerar que la actividad económica se realiza cuando el contribuyente disponga de medios materiales y humanos en el extranjero.

Se debe tener en cuenta que un contribuyente que disponga de medios materiales y humanos continuados en el extranjero para la realización de una actividad, podría quedar obligado a registrar un EP en dicho territorio, y recordemos que la DDII trata las rentas realizadas en el extranjero sin EP.

La AEAT no concluye nada a este respecto en esta nota, y se limita a mencionar una contestación a consulta vinculante de la DGT (CV 3960-16), que tampoco se pronuncia sobre la exigencia a estos efectos de medios materiales y humanos en el extranjero.

Existe no obstante doctrina, y una reciente sentencia de la AN (de 28 de Diciembre de 2019, en relación con otro incentivo, pero que consideramos relevante a estos efectos) que determina que no es necesario disponer de medios materiales y humanos en el extranjero para considerar que se "opera en el extranjero".

Conclusión:

Habrà que esperar a futuros pronunciamientos o aclaraciones, pero mientras tanto, consideramos importante revisar las deducciones generadas por estos conceptos así como el cumplimiento de los requisitos expuestos.