BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC059279
DGT: 14-04-2016
N.º CONSULTA VINCULANTE: V1637/2016

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición internacional. *Impuestos pagados en el extranjero con limitaciones de Convenio.* No resulta aplicable la deducción al exceso de imposición al que se ha visto sometida una renta obtenida en el extranjero de acuerdo con las disposiciones del Convenio para evitar la doble imposición aplicable, y es que se trata de una imposición no acorde con el mismo. **Gastos deducibles. Tributos.** Por otro lado, la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, tendrá la consideración de gasto deducible, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el Estado en cuestión; eso sí, también en este caso debe tratarse de cantidades exigidas en base al Convenio y no al margen del mismo. **Convenio con Costa Rica.** *Deducción por doble imposición. Procedimiento amistoso.* Lo que sí podrá hacer el contribuyente, si lo considera oportuno, es con ocasión de ese exceso de imposición, solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso al amparo del art. 25 del Convenio –en este caso el firmado con Costa Rica- con el fin de que las autoridades competentes de ambos Estados puedan acordar la correcta aplicación de las reglas de reparto de la potestad tributaria recogidas en el Convenio -en este caso, las relativas a los arts. 7 (beneficios empresariales) y 12 (cánones)-.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 31.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 31.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, es una sociedad española que realiza en la República de Costa Rica la actividad de alquiler de maquinaria (grúas y plataformas elevadoras) y no dispone de establecimiento permanente en Costa Rica.

El pagador radicado en Costa Rica practica a la consultante una retención por remesas al exterior, del 15%, en concepto del Impuesto sobre la Renta exigible en dicho país.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición internacional tanto en el período impositivo 2014 como en el período impositivo 2015 y siguientes.

Contestación:

La entidad consultante plantea la posibilidad de aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional tanto en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2014 como en la de 2015 y siguientes.

La deducción para evitar la doble imposición internacional, en vigor en el período impositivo 2014, se regulaba en el artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

"1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

(…)"

Sin embargo, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, la deducción para evitar la doble imposición internacional se regula en el artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

"1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

(…)"

Conforme a lo previsto tanto en el artículo 31 del TRLIS como en el artículo 31 de la LIS, en la medida en que la entidad consultante haya integrado en su base imponible la renta obtenida en el extranjero y que dicha renta haya sido gravada por un impuesto satisfecho en el extranjero, la entidad consultante podrá deducir la menor de dos cantidades, el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas netas si se hubieran obtenido en territorio español.

No obstante, ambos artículos exigen, en los casos en los que sea de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, que la deducción no exceda del impuesto que correspondería satisfacer según convenio. Puesto que la consultante ha obtenido rentas procedentes de Costa Rica, es preciso traer a colación que España tiene suscrito con Costa Rica el "Convenio entre el Reino de España y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 4 de marzo de 2004 -BOE 1 enero 2011-" (en adelante, el Convenio), resultando el mismo de aplicación.

El artículo 7.1 del Convenio, relativo a beneficios empresariales, establece:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

(…)

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.".

En consecuencia, si los beneficios de una empresa comprenden elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del convenio, se planteará la cuestión de qué artículo debe aplicarse a esos elementos de renta, por ejemplo, en el caso de los dividendos, este artículo o el artículo 10.

En este caso, el artículo 12 del Convenio, referente a cánones, establece en su apartado 3:

"3. El término «cánones» en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o el derecho a uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como el asesoramiento técnico financiero o administrativo.

4. Las disposiciones del apartado 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los cánones, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta servicios profesionales independientes por medio de una base fija en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o a dicha base fija. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda."

De acuerdo con la definición prevista en este artículo, las rentas percibidas por la cesión de uso de equipos industriales, como puede ser esta maquinaria, tendrían la calificación de cánones a efectos del este Convenio.

La tributación de estos cánones viene establecida en los apartados 1 y 2 del artículo 12:

"1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante, dichos cánones podrán también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones es un residente del otro Estado Contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones pagados.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.".

En consecuencia, Costa Rica podrá gravar estas rentas con el límite del 10% del importe bruto de los cánones pagados según lo dispuesto en el artículo 12.2 de dicho Convenio.

En materia de eliminación de doble imposición, el artículo 23 del Convenio, dispone:

"La doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones impuestas por la legislación interna de los Estados Contratantes o conforme a las siguientes disposiciones:

a) Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado Contratante mencionado en primer lugar permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna:

i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado Contratante;

(…)"

El artículo 23 a) del Convenio resulta aplicable a este supuesto con el límite del 10% de importe bruto pagado. El exceso (si se le ha retenido un 15%) es una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio, con la consecuencia de que no procede la aplicación del artículo 31 del TRLIS ni del artículo 31 de la LIS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso.

No obstante, la consultante podrá, si así lo estima oportuno con ocasión de este exceso de imposición, solicitar la iniciación de un procedimiento amistoso al amparo del artículo 25 del Convenio con el fin de que las autoridades competentes de ambos Estados puedan acordar la correcta aplicación de las reglas de reparto de potestad tributaria recogidas en el Convenio y en particular la correcta aplicación de los artículos 7 y 12 del mismo.

En último lugar, en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2015 y siguientes, la parte del importe del impuesto satisfecho en Costa Rica, que no sea objeto de deducción en la cuota

íntegra, tendrá la consideración de gasto deducible siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en Costa Rica, tal y como dispone el artículo 31.2 de la LIS. No obstante, en todo caso, deben ser cantidades exigidas en base al Convenio y no al margen del mismo. Por tanto, el exceso de retención practicada sobre lo establecido en el Convenio no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.