

Referencia: NFC049657

DGT: 19-11-2013N.º CONSULTA VINCULANTE: V3385/2013

SUMARIO:

IS. Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS. *Modalidad prevista en el art. 45.3. del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).* El art. 26.Segundo.Uno del RDL 20/2012 (Medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad), con efectos para los pagos fraccionados cuyos plazos de declaración se inicien a partir de 15 de julio de 2012, correspondientes a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, hace referencia a la parte de la base imponible respecto de la cual se calcula el correspondiente pago fraccionado que se realice en la modalidad prevista en el art. 45.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). En concreto, con unos efectos temporales limitados, en la determinación de dicha base imponible se ha de integrar el 25 por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el período correspondiente a los que resulte de aplicación el art. 21 del citado Texto Refundido. Sin embargo, ello no implica que tal integración deba producirse en la base imponible del período impositivo, de manera que si la entidad opta por aplicar la exención prevista en el art. 21, los dividendos percibidos de la entidad no residente no se integrarán en la base imponible del período impositivo correspondiente al ejercicio 2013, con independencia de que su hubieran integrado en un 25 por ciento en la parte de la base imponible utilizada para el cálculo de los correspondientes pagos fraccionados.

Por otra parte, se considera posible que la entidad calcule los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo 2013 en la modalidad prevista en el art. 45.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), determinando la parte de la base imponible relativa a dichos pagos fraccionados aplicando la exención prevista en el art. 21 del citado Texto Refundido (integrando en un 25 por ciento los dividendos correspondientes) y que, sin embargo, en la determinación de la base imponible de dicho período impositivo 2013, opte por no aplicar la exención prevista en el citado art. 21, sino por aplicar la deducción prevista en el art. 32 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). En este último caso, de acuerdo con lo previsto en los arts. 21.3.c) y 32.1, los dividendos se habrán debido integrar en la base imponible del período impositivo en su totalidad, y no en un 25 por ciento, pues este porcentaje de integración se ha establecido exclusivamente, y con carácter temporal, a efectos de determinar la parte de base imponible respecto de la cual se calcula el pago fraccionado en la modalidad prevista en el art. 45.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Si por algún motivo los dividendos no se hubieran integrado en la base imponible del período impositivo 2013 en su totalidad, el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente únicamente podría deducirse en la cuantía correspondiente a los dividendos integrados, de acuerdo con lo establecido en el art. 32.1. Todo ello al margen de la posibilidad planteada en el art. 32.5 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso.

PRECEPTOS:

[RDLeg. 4/2004 \(TR Ley IS\), arts. 21, 32 y 45.](#)

[RDL 20/2012 \(Medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad\), art. 26.](#)

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo.

La actividad principal del grupo consiste en la adquisición o construcción de fincas para su explotación en régimen de arrendamiento o cualquier otro que permita el ordenamiento jurídico; la promoción, urbanización y parcelación de inmuebles; el desarrollo de actuaciones, directamente o a través de sociedades filiales, de gestión inmobiliaria, de promoción y gestión de comunidades inmobiliarias, y de explotación de instalaciones hoteleras y turísticas, centros comerciales, aparcamientos, así como cualquier otra actividad relacionada con el objeto social; y participar en el capital de otras sociedades cuyo objeto social sea análogo al descrito.

El grupo está obligado a presentar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el método previsto en el artículo 45.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

El grupo tiene:

- Créditos fiscales por deducciones previstas de aplicar de las previstas en el capítulo IV del título VI del TRLIS.

- Deducciones por doble imposición interna e internacional pendientes de aplicar de las previstas en el capítulo II del título VI del TRLIS.

- Bases imponibles negativas pendientes de compensar.
- Adicionalmente, algunas entidades del grupo también tendrían derecho a aplicar la libertad de amortización sobre los elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición en los ejercicios anteriores, de acuerdo con la disposición adicional undécima del TRLIS y el artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2012.

Entre las rentas que compondrán la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 del grupo, se encuentran dividendos de fuente extranjera, sobre los cuales se cumplen todos y cada uno de los requisitos del artículo 21 del TRLIS para considerarlos como renta exenta.

En concreto, la entidad consultante es titular de un 26,99% de una sociedad francesa G, respecto de la cual, a pesar de lo señalado, la entidad consultante integra en su base imponible los dividendos percibidos de ella, sin acogerse al régimen recogido en el citado artículo 21, de manera que los mismos quedan sometidos a tributación en España, aplicando, en consecuencia, el régimen previsto en el artículo 32 del TRLIS.

El grupo está considerando la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS sobre los dividendos percibidos por su participación en la sociedad francesa G para determinar la base de los pagos fraccionados del ejercicio 2013. En concreto, de acuerdo con el artículo 26 del Real Decreto-ley 20/2012, la entidad consultante considerará exento el 75% del importe de los dividendos e integrará en la base de los pagos fraccionados del ejercicio 2013 el importe correspondiente al 25% restante de los mencionados dividendos.

No obstante, puesto que el grupo tiene un importe significativo de bases imponibles negativas pendientes de compensar; créditos fiscales pendientes de aplicar (entre los que se encuentran deducciones por doble imposición interna en internacional); así como la necesidad de acreditar que el dividendo percibido por su participación en la sociedad G ha sido integrado en la base imponible del Impuesto, puede darse el caso de que los dividendos de fuente extranjera recibidos durante el ejercicio 2013 finalmente se acojan, con ocasión de la autoliquidación del Impuesto, a la deducción por doble imposición establecida en el artículo 32 del TRLIS en lugar de a la exención regulada en el artículo 21 del TRLIS aplicada en los pagos fraccionados a cuenta del ejercicio 2013.

Cuestión planteada:

Si se puede optar por aplicar la exención del artículo 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) sobre los dividendos de fuente extranjera en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 y sin embargo aplicar la deducción por doble imposición internacional establecida en el artículo 32 del TRLIS en la autoliquidación del Impuesto del mencionado ejercicio; en concreto, si puede entenderse cumplido el requisito exigido por el artículo 32 del TRLIS de que los dividendos se hayan integrado (computado) en la base imponible del contribuyente a pesar de haber optado por el régimen de exención con ocasión de la presentación de los pagos fraccionados, integrando únicamente en dichos pagos del 25% del importe de los dividendos.

Contestación:

En la presente contestación se parte del supuesto de que la entidad consultante reúne los requisitos exigidos para la aplicación de la exención regulada en el artículo 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, o para la aplicación de la deducción regulada en el artículo 32 de dicho texto refundido, sin entrar a analizar los mismos.

El artículo 21 del TRLIS establece que:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

(...)

3. No se aplicará la exención prevista en este artículo:

(...)

c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 ó 32 de esta ley.

(...)”

Por su parte, el artículo 32 del TRLIS establece que:

“1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

(...)

5. (...)

En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo o participación en beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación, en los términos establecidos en este artículo. El límite a que se refiere el apartado 3 de este artículo se calculará atendiendo a la cuota íntegra que resultaría de la integración en la base imponible del dividendo o participación en beneficios.”

De la redacción de ambos preceptos parece que puede desprenderse que, cumpliéndose los requisitos para ello, la entidad consultante que percibe dividendos de una entidad no residente en territorio español, puede optar por aplicar a los mismos la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS, o bien, integrararlos en su base imponible y aplicar la deducción prevista en el artículo 32 del TRLIS.

Por otra parte, en relación a los pagos fraccionados, el artículo 45.3 del TRLIS establece que:

“3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta ley.

(...)”

Con efectos para los pagos fraccionados cuyos plazos de declaración se inicien a partir de 15 de julio de 2012, correspondientes a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, el artículo 26.Segundo.Uno del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, ha establecido que:

“En la determinación de los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se integrará en la base imponible del período respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado, el 25 por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de dicha Ley.”

Este precepto hace referencia a la parte de la base imponible respecto de la cual se calcula el correspondiente pago fraccionado que se realice en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del TRLIS antes citado. En concreto, con unos efectos temporales limitados, en la determinación de dicha base imponible se ha de integrar el 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el período correspondiente a los que resulte de aplicación el artículo 21 del TRLIS.

Sin embargo, ello no implica que tal integración deba producirse en la base imponible del período impositivo, de manera que si la entidad consultante opta por aplicar la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS, los dividendos percibidos de la entidad no residente no se integrarán en la base imponible del período impositivo correspondiente al ejercicio 2013, con independencia de que su hubieran integrado en un 25% en la parte de la base imponible utilizada para el cálculo de los correspondientes pagos fraccionados.

Al margen de ello, y por otra parte, se considera posible que la entidad consultante calcule los pagos fraccionados correspondientes al período impositivo 2013 en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del TRLIS, determinando la parte de la base imponible relativa a dichos pagos fraccionados aplicando la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS (integrando en un 25% los dividendos correspondientes) y que, sin embargo, en la determinación de la base imponible de dicho período impositivo 2013, opte por no aplicar la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS, sino por aplicar la deducción prevista en el artículo 32 del TRLIS. En este último caso, de acuerdo con lo previsto en los artículos 21.3.c) y 32.1 del TRLIS, los dividendos se habrán debido integrar en la base imponible del período impositivo en su totalidad, y no en un 25%, pues este porcentaje de integración se ha establecido exclusivamente, y con carácter temporal, a efectos de determinar la parte de base imponible respecto de la cual se calcula el pago fraccionado en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del TRLIS.

Si por algún motivo los dividendos no se hubieran integrado en la base imponible del período

impositivo 2013 en su totalidad, el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente únicamente podría deducirse en la cuantía correspondiente a los dividendos integrados, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 32 del TRLIS.

Todo ello al margen de la posibilidad planteada en el apartado 5 del artículo 32 del TRLIS de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso.

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.