

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058202

DGT: 03-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0417/2016

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición internacional. En aplicación de lo dispuesto en el art. 23 de la LIS, y con independencia de la tributación efectiva de los intereses obtenidos por la entidad en Brasil, a efectos de la eliminación de la doble imposición se considerará que dichos intereses han tributado en Brasil al 20%. Por otra parte, a los efectos de la aplicación de la deducción por doble imposición regulada en el art. 31 de la LIS, la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichos intereses si se hubieran obtenido en territorio español, ascendería al resultado de multiplicar el importe total de los mismos por el tipo de gravamen general previsto en el art. 29.1 de la LIS, que es del 25% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. en consecuencia, en la medida en la que el importe del impuesto que en España correspondería pagar a los intereses obtenidos en Brasil por la entidad, la cuantía de la deducción prevista en el art. 31 de la LIS se elevaría al resultado de multiplicar el importe total de los intereses obtenidos por el tipo del 20%.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (NFL017053) (LIS), art. 31.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad residente en España cuya actividad principal consiste en conceder financiación a otras entidades del grupo. En concreto, ha concedido diversos préstamos a una entidad residente en Brasil que permiten la financiación de exportaciones en dicho país. Los intereses que abona la entidad brasileña a la consultante son satisfechos por aquella sin practicar retención alguna, tal y como establece la normativa brasileña para los pagos en concepto de intereses relativos a créditos obtenidos en el exterior y destinados a la financiación de exportaciones.

Cuestión planteada:

A los efectos de la aplicación de la deducción del artículo 31 de la LIS, ¿cuál sería la base y el porcentaje de deducción y, en su caso, el límite de la misma?

Contestación:

El artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante) dispone que:

“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 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 de su cuota íntegra la menor de dos cantidades, (i) el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, o (ii) el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. A los efectos de la presente consulta se partirá de la hipótesis de que el tipo aplicable a las rentas obtenidas por la consultante es el tipo general previsto en el artículo 29.1 de la LIS.

No obstante, se trata de rentas obtenidas por una residente española procedentes de Brasil, por lo que será de aplicación el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974 (BOE de 31 de diciembre de 1975). En concreto, el artículo 11 del citado Convenio, relativo a intereses, indica:

“1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de los intereses.

3. El impuesto sobre los intereses pagados a instituciones financieras de un Estado contratante por razón de préstamos y créditos concedidos por un plazo mínimo de diez años y con objeto de financiar la adquisición de bienes de equipo y utillaje, no podrá exceder en el otro Estado contratante del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.

4. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2:

a) Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados al Gobierno del otro Estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas o cualquier agencia (inclusive una institución financiera) de propiedad total de ese Gobierno o de una de sus subdivisiones políticas están exentos del impuesto en el primer Estado contratante;

b) Los intereses de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones emitidos por el Gobierno de un Estado contratante o cualquier agencia (inclusive una institución financiera) de propiedad de ese Gobierno solamente pueden someterse a imposición en ese Estado. (...)”

En consecuencia, de acuerdo con el artículo anterior, los intereses percibidos por la consultante pueden tributar en España y en Brasil, estando limitada por el Convenio la imposición en este último Estado. No obstante lo anterior, de acuerdo con el escrito de la consulta, en Brasil los citados pagos por intereses, por aplicación de su normativa interna están exentos.

Respecto a los métodos para evitar la doble imposición, el artículo 23 del Convenio hispano-brasileño establece:

“1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en los párrafos 2, 3 y 4, deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.

Las disposiciones de este párrafo se aplican en España, tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.

2. Para la deducción mencionada en el párrafo 1, el impuesto sobre los intereses y cánones se considerará siempre que ha sido pagado con las alícuotas del 20 y 25 por 100, respectivamente. (...)”

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 23, apartado 2, y con independencia de la tributación efectiva de los intereses obtenidos por la consultante en Brasil, a efectos de la eliminación de la doble imposición se considerará que dichos intereses han tributado en Brasil al 20%.

Por otra parte, a los efectos de la aplicación de la deducción por doble imposición regulada en el artículo 31 de la LIS, la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichos intereses si se hubieran obtenido en territorio español, ascendería al resultado de multiplicar el importe total de los mismos por el tipo de gravamen general previsto en el artículo 29.1 de la LIS, que es del 25% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

En consecuencia, en la medida en la que el importe del impuesto que corresponde según el Convenio es inferior al impuesto que en España correspondería pagar a los intereses obtenidos en Brasil por la consultante, la cuantía de la deducción prevista en el artículo 31 de la LIS se elevaría al resultado de multiplicar el importe total de los intereses obtenidos por el tipo del 20%.

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.