

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de marzo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 2655/2024

SUMARIO:

Impuesto sobre Sociedades. Deducción por Doble Imposición Internacional. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero. Tipo impositivo aplicable para determinar el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar si las rentas se hubieran obtenido en España. A efectos de considerar cuál es el límite a la deducción, de entre los señalados en el art. 31.1 LIS, y particularmente cuando se trata de determinar cuál sería el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España si esas rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero se hubieran obtenido en territorio español, debe aplicarse el tipo de gravamen al que tribute, en el IS, el sujeto pasivo que pretende la deducción, puesto que han de tenerse en cuenta las concretas circunstancias del sujeto pasivo que obtiene las rentas sobre las que procede la deducción que, según la norma, será la menor de dos cantidades: el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero o el que se satisficiera si las rentas se hubieran obtenido en España. Esto es, si se trata de un grupo fiscal que tributa al 25%, ese es el tipo de gravamen a considerar para calcular ese límite a efectos de la deducción por doble imposición internacional. En este caso, la entidad defendía que, al tratarse de rentas obtenidas por entidades dedicadas a las actividades de exploración y producción de hidrocarburos, sería de aplicación, a estos efectos, el tipo de gravamen previsto en el art. 29.6 LIS), un 30%. Se rechaza porque, en este caso, estamos ante rentas que al haber sido obtenidas por entidades integradas en un grupo fiscal (que tributa en España al 25%), aunque procedan del desarrollo de actividades de exploración y producción de petróleo, si se hubieran obtenido en territorio español no les hubiera resultado de aplicación el tipo de gravamen previsto en el art. 29.6 de la LIS, al integrarse en la BI del grupo que tributaba al 25%. No se puede hacer abstracción, a efectos de considerar la deducción por doble imposición, de que son rentas obtenidas por un sujeto pasivo del IS, en este caso, un grupo fiscal, por lo que se debe aplicar, por tanto, para calcular el límite aplicable a la deducción, si es el caso, el tipo de gravamen al que tributa, en el IS, dicho sujeto pasivo (en este caso, el grupo fiscal).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por Don **Axy** (NIF ...), en nombre y representación de **XZ SA** - NIF ..., interpuesta contra el acuerdo de liquidación, referencia A23 ...6, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2017-2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 08/04/2024 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20/03/2024 contra el acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente:

SEGUNDO.- La entidad interesada, **XZ**, S.A (**XZ**), es la entidad dominante del grupo de consolidación **GRUPO FISCAL_1**.

Entre otras, son entidades dependientes del referido grupo fiscal **XZ-TW SA (XZ-TW)** y **XZ-NP SA (XZ-NP)**, ambas dedicadas a la actividad de exploración y producción de hidrocarburos en **PAIS_1** y **PAIS_2** por medio de Establecimientos Permanentes (EP) sitios en dichos países.

La actividad principal desarrollada por **XZ** es la correspondiente a OTROS SERVICIOS INDEPENDIENTES NCOP, clasificada en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas 849.9.

En los ejercicios objeto de comprobación, el grupo de consolidación fiscal se encontraba sujeto al tipo de gravamen general en el Impuesto sobre Sociedades (IS) del 25%.

TERCERO.- En fecha 25/11/2021, la DCTyA de la DCGC inició actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de alcance general, cerca de dicho grupo fiscal **GRUPO FISCAL_1, XZ**, por el concepto tributario IS, ejercicios 2017-2020.

Con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado sus autoliquidaciones consolidadas (modelo 220) correspondientes al IS de los ejercicios objeto de comprobación, con el siguiente detalle (en euros):

Síguenos en...



	EJERCICIO 2017	EJERCICIO 2018	EJERCICIO 2019	EJERCICIO 2020
Fecha inicio del período	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2017
Fecha fin del período	31/12/20217	31/12/2018	31/12/20219	31/12/2020
Suma BI individual grupo antes compensación	1.809.625.097,80	1.051.344.914,09	1.579.648.973,45	-1.258.906.737,45
Total correcciones a la suma de bases imponibles por diferimiento resultados internos	9.861.715,56	296.099.061,09	-47.010.941,74	8.032.147,47
Total otras correcciones a la suma de bases imponibles	0,00	253.989.699,21	-93.516.033,47	-67.123.220,03
Base imponible previa del grupo	1.799.763.382,24	1.601.433.674,39	1.439.121.998,24	-1.317.997.810,47
Base imponible previa del grupo ante compensación B. imponible negativa anteriores	1.799.763.382,24	1.601.433.674,39	1.439.121.998,24	- 1.317.997.810,47
Reserva capitalización	179.954.286,84	160.124.640,25	143.876.133,33	0,00
Compensa BI negativa grupo ejercicios anteriores	449.878.839,42	400.206.439,43	358.692.139,68	0,00
Compensa BI negativas sociedades ejercicio anteriores incorporación al grupo	6.877,69	105.161,20	998.193,65	0,00
BASE IMPONIBLE GRUPO	1.169.923.378,29	1.040.997.433,51	935.555.531,58	354.767,00
Cuota Íntegra	292.480.844,57	260.249.358,38	233.888.882,90	88.691,75
Deducción doble imposición	146.212.858,06	130.101.270,20	116.899.358,33	0,00
Cuota Íntegra ajustada positiva	146.267.986,51	130.148.088,18	116.989.524,57	88.691,75
Deducciones	41.206.568,95	69.550.309,90	71.956.740,52	0,00
Cuota líquida positiva	105.061.417,56	60.597.778,28	45.032.784,05	88.691,75
Retenciones e ing. a cuenta/ pagos a cuenta participaciones IIC	628.992,46	1.066.512,23	1.866.873,55	1.416.262,75
Cuota ejercicio a ingresar o devolver (CIUDAD_1)	522.162,13	267.890,70	155.397,28	-6.239,58

Cuota ejercicio a 532.605,37 ingresar o devolver (CIUDAD_2)	279.796,95	185.613,42	-6.106,83
Cuota ejercicio a 2.161.751,20 ingresar o devolver (CIUDAD_3)	1.309.687,85	828.785,48	-27.215,21
Cuota ejercicio a 678.810,76 ingresar o devolver (CIUDAD_4)	357.187,60	228.779,33	-7.567,15
Cuota ejercicio a 100.537.095,64 ingresar o devolver (Estado)	57.316.702,95	41.767.335,00	-1.280.442,23
Pago fraccionado 1º 554.269,46 (CIUDAD_1)	293.825,10	411.627,97	0,00
Pago fraccionado 1º 513.212,46 (CIUDAD_2)	327.088,33	419.860,53	0,00
Pago fraccionado 1º 2.052.849,86 (CIUDAD_3)	1.097.686,23	1.704.139,79	0,00
Pago fraccionado 1º 749.290,20 (CIUDAD_4)	404.702,50	535.116,36	0,00
Pago fraccionado 1º 98.772.871,02 (Estado)	53.315.396,53	79.254.849,00	0,00
Pago fraccionado 2º 945.505,61 (CIUDAD_1)	3.082.206,52	461.548,42	0,00
Pago fraccionado 2º 1.156.348,47 (CIUDAD_2)	3.116.463,92	492.123,70	0,00
Pago fraccionado 2º 3.550.083,42 (CIUDAD_3)	12.879.084,68	2.564.722,58	0,00
Pago fraccionado 2º 1.316.437,73 (CIUDAD_4)	3.984.138,61	629.118,83	0,00
Pago fraccionado 2º 173.365.560,23 (Estado)	596.705.731,73	107.566.091,46	0,00
Pago fraccionado 3º 1.112.099,95 (CIUDAD_1)	147.081,40	0,00	0,00
Pago fraccionado 3º 1.237.998,06 (CIUDAD_2)	150.023,03	0,00	0,00
Pago fraccionado 3º 4.154.637,56 (CIUDAD_3)	608.917,00	0,00	0,00
Pago fraccionado 3º 1.531.760,31 (CIUDAD_4)	191.205,82	0,00	0,00
Pago fraccionado 3º 201.793.683,54 (Estado)	28.319.052,72	0,00	0,00
Cuota diferencial -2.089.712,89 (CIUDAD_1)	-3.255.222,32	-717.779,11	-6.239,58
Cuota diferencial -2.374.953,62 (CIUDAD_2)	-3.313.778,33	-726.370,81	-6.106,83

Cuota diferencial -7.595.819,64 (CIUDAD_3)	-13.276.000,06	-3.440.076,89	-27.215,21
Cuota diferencial -2.918.677,48 (CIUDAD_4)	-4.222.859,33	-935.455,86	-7.567,15
Cuota diferencial -373.395.019,15 (Estado)	-621.023.478,03	-145.053.605,46	-1.280.442,23

CUARTO.- Las actuaciones inspectoras señaladas concluyeron el 11/03/2024, con la notificación del acuerdo de liquidación, aquí impugnado, por el que se regularizaba la situación tributaria del contribuyente por el tributo y ejercicios señalados (IS 2017 a 2020) por varios motivos.

En particular, por ser la cuestión por la que se ha planteado la presente reclamación contra dicho acuerdo, se acordó ajustar la deducción por doble imposición internacional aplicada en relación a las rentas obtenidas en el extranjero por las señaladas entidades dependientes del Grupo **XZ-NP** y **XZ-TW**. Entiende la Inspección que el tipo de gravamen aplicable para el cálculo de la cuota íntegra que correspondería pagar en España, como límite de la deducción a considerar, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), es del 25% y no el del 30% que defiende el interesado. Ello supone, en definitiva, una minoración de la deducción por doble imposición internacional a considerar a efectos de la liquidación del IS de los ejercicios comprobados de 2.371.860,25 euros en el ejercicio 2019 y de 1.248.404,07 en el ejercicio 2020 respecto de **XZ-NP** y de 17.942.351,18 euros en 2017, 34.072.165,67 euros en 2018, 26.272.026,22 en 2019 y de 5.727.777,42 euros en el ejercicio 2020, respecto de **XZ-TW**.

Como resultado de las actuaciones inspectoras se dicta el acuerdo de liquidación impugnado, resultando una cuota a devolver de -119.668.658,10 euros en el ejercicio 2017, -145.483.816,46 euros en 2018 y de -45.954.410,80 euros en 2019 (en 2020 la cuota resultante es de cero euros)

QUINTO.- Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación dictado interpone, el 20/03/2024, la presente reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), mediante escrito, alegando, en síntesis, la improcedencia del ajuste practicado, descrito anteriormente, en relación con la deducción por doble imposición internacional, ya que los EP que obtuvieron las rentas extranjeras por las que se tiene derecho a la deducción del artículo 31 LIS se dedican a la exploración y producción de hidrocarburos, por lo que, de acuerdo con el artículo 29 de la LIS, si se hubieran obtenido en España el tipo de gravamen aplicable para la determinación de la cuota íntegra del IS - y, con ello, de límite de la deducción según el artículo 31 LIS - sería del 30%, de acuerdo con el artículo 29.6 LIS, y no el del 25% que sostiene la Inspección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- La conformidad o no a Derecho del acuerdo de liquidación en relación con el IS 2017-2020 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC).

TERCERO.- La cuestión sobre la que pivota la presente reclamación económico administrativa, y sobre la que este TEAC debe pronunciarse, consiste en determinar el importe de la deducción por doble imposición internacional que debe considerarse, para el **GRUPO FISCAL_1**, por determinadas rentas obtenidas en el extranjero; en concreto, el debate se centra en la aplicación de dicho beneficio fiscal sobre las rentas obtenidas en **PAIS_2** y **PAIS_1** por unos EP allí situados de dos entidades dependientes del referido grupo fiscal, **XZ-TW SA (XZ-TW)** y **XZ-NP SA (XZ-NP)**; no es objeto de controversia que ambas estaban dedicadas a la actividad de exploración y producción de hidrocarburos en esos países (**PAIS_1** y **PAIS_2**).

En concreto, el artículo 31 LIS, referido a la Deducción para evitar la doble imposición, señala:

"1. 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 las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del 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.

3. Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.

4. La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley.

5. (Derogado)

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

7. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

En cuanto a esta cuestión, la deducción para evitar la doble imposición internacional de rentas de fuente extranjera, y tratándose en este caso de rentas obtenidas en **PAIS_2** (y **PAIS_1**), debemos traer a colación el Convenio suscrito, entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular, en Madrid el 7 de octubre de 2002, que dispone como mecanismo para eliminar la doble imposición:

"Artículo 22. Eliminación de la doble imposición.

La doble imposición se evitará de la siguiente forma:

1. De conformidad con las disposiciones y con sujeción a las limitaciones impuestas por la legislación de un Estado Contratante:

a) Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado permitirá:

i) como deducción del impuesto sobre la renta de ese residente, un importe igual al impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el otro Estado Contratante.

(...)

No obstante, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el otro Estado Contratante".

Por ser aún más concretos, la discusión se plantea, en este expediente, en la determinación del *importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español* (artículo 31.1.b) LIS) ya que no es objeto de debate que ese será el importe de la deducción por doble imposición a considerar, para el Grupo Fiscal en cuanto a su IS de los ejercicios referidos, por las rentas obtenidas en **PAIS_1** y **PAIS_2**.

La entidad reclamante sostiene que para la determinación ese importe de cuota íntegra (la que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español) debe aplicarse el tipo de gravámen del 30%, que es el previsto en el artículo 29.6 LIS para la tributación de "las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos", que es a lo que dice que se dedican esos EP situados en **PAIS_2** y **PAIS_1** y por lo que obtienen las rentas en cuestión.

La Inspección entiende, y por eso practica la regularización aquí impugnada, que esa cuota íntegra que en España correspondería pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en territorio español resultaría de

aplicar, como tipo de gravámen, el 25% al ser ese el tipo de gravámen aplicable al **GRUPO FISCAL_1** al que se refiere el expediente.

CUARTO.- La normativa reguladora del IS la encontramos en la ya referida Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Conforme artículo 10 de esa LIS, la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Aquí nos encontramos con la comprobación (y consiguiente regularización) del IS de , el **GRUPO FISCAL_1**, cuya entidad dominante es **XZ SA**.

Este régimen fiscal especial de consolidación fiscal bajo el que tributa en España todo el que se configure como Grupo Fiscal se encuentra regulado, actualmente, en el Capítulo VI del Título VII de la LIS, en los artículos 55 y siguientes, a cuyo tenor:

"Artículo 55. Definición.

- 1. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.*
- 2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal.*

Artículo 56. Contribuyente.

- 1. El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente.*
- 2. La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.*
- 3. Las entidades que integren el grupo fiscal estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria.*
- 4. Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a cualquier entidad del grupo fiscal, con el conocimiento formal de la entidad representante del mismo, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo fiscal.*

(...);

Artículo 58. Definición del grupo fiscal. Entidad dominante. Entidades dependientes.

- 1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.*

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo. A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

- 2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:*

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se

tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo. El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

También tendrán esta misma consideración las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, siempre que la entidad central del sistema forme parte del grupo fiscal y sea del 100 por ciento la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 por ciento de los recursos propios computables de cada una de ellas.

Se considerarán también entidades dependientes las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal, así como cualquier entidad íntegramente participada por aquellas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito.

4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no sean residentes en territorio español.

b) Que estén exentas de este Impuesto.

c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.

d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente.

f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.

(...)

Artículo 69. Tipo de gravamen del grupo fiscal.

El tipo de gravamen del grupo fiscal será el correspondiente a la entidad representante del mismo.

No obstante, en el caso de un grupo de consolidación fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, en los términos establecidos en el apartado 5 del artículo 58 de esta Ley, el tipo de gravamen será del 30 por ciento.

Artículo 70. Cuota íntegra del grupo fiscal.

Se entenderá por cuota íntegra del grupo fiscal la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen que corresponda, de acuerdo con el artículo anterior, a la base imponible del grupo fiscal. En el supuesto de un grupo fiscal que aplique lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

Artículo 71. Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal.

Síguenos en...



1. La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de esta Ley, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación, dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa. Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal.

2. Las deducciones de cualquier entidad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha entidad en el régimen individual de tributación, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

(...;)

QUINTO.- Según ha quedado expuesto en la presente resolución, el **GRUPO FISCAL_1** dispone de dos EP ubicados en **PAIS_2** y en **PAIS_1**, cuya actividad, por la que obtienen allí las rentas objeto de debate, era la exploración y producción de hidrocarburos.

Como también ha quedado expuesto, conforme al reproducido artículo 31 de la LIS, para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional a aplicar, por dicho Grupo Fiscal, a la hora de liquidar su IS en los ejercicios correspondientes, debe atenderse al límite que fija el precepto, debiéndose considerar, como tal deducción, la menor de las siguientes cantidades:

- El importe de lo efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de gravamen sobre las rentas a las que se pretende aplicar la deducción.

- La cuota íntegra que correspondería en España por las rentas obtenidas en el extranjero si se hubieran obtenido en territorio español.

Ya hemos señalado que, en este caso, no es objeto de controversia que el límite a considerar para la deducción por doble imposición sobre dichas rentas obtenidas por el Grupo Fiscal en **PAIS_2** y **PAIS_1** era, precisamente, esa "cuota íntegra que correspondería en España por las rentas obtenidas en el extranjero si se hubieran obtenido en territorio español" ya que aquellas fueron sometidas a tributación en **PAIS_2** y **PAIS_1** a tipos impositivos cercanos al 90%, y al 65%.

Es decir, no es objeto de debate que la deducción pretendida no podía exceder, en cada ejercicio del IS, de esa "cuota íntegra que correspondería pagar en España" si esas rentas obtenidas en **PAIS_2** y **PAIS_1** se hubieran obtenido en territorio español.

A estos efectos, el contribuyente sostiene, y así lo hizo al confeccionar sus autoliquidaciones del IS, que se debería aplicar, para calcular esa "cuota íntegra que correspondería pagar en España" el tipo de gravamen del 30%, apoyándose en que, según el artículo 29.6 de la LIS, ese es el tipo a aplicar a "las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos" que era la actividad principal de los EP que tiene en **PAIS_2** y **PAIS_1**.

La Inspección, sin embargo, considera que, a tales efectos, habría de aplicar el tipo del 25%, que es el tipo de gravamen por el que tributa el Grupo Fiscal, apoyándose en que los Establecimientos Permanentes generadores de las rentas controvertidas forman parte de él, siendo en él en el que se va a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

Pues bien, el contribuyente, en defensa de su criterio, se apoya en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) CV2806-15, de 28 de septiembre, que analiza, a juicio del contribuyente, un caso muy similar al que ahora nos ocupa, y que reproducimos al objeto de facilitar la comprensión de la presente resolución:

"Descripción de hechos"

La entidad consultante (X) es cabecera de un grupo consolidado del Impuesto sobre Sociedades a través del cual desarrolla distintas actividades, en España y en el extranjero, en el ámbito de la energía. Posee asimismo filiales fuera de España que operan también en distintas fases del sector energético.

X desarrolla actividades de exploración y producción de petróleo fuera de España a través de sucursales y establecimientos permanentes localizados en otros países. Asimismo, algunas de las sociedades filiales españolas, pertenecientes también al grupo fiscal, desarrollan actividades de exploración y producción de petróleo en otros países a través de sucursales localizadas fuera de España.

Dichas actividades de exploración y producción de hidrocarburos, realizadas fuera de España, se encuentran gravadas en los países donde se desarrollan por uno o más tributos que se calculan sobre la renta. En algunos casos, estas operaciones soportan un impuesto sobre la renta de sociedades y, adicionalmente se ven sometidas a un impuesto sobre beneficios extraordinarios (windfall tax).

(...;)

Cuestión planteada

Síguenos en...



- Si a efectos de la aplicación del artículo 31.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades el tipo de gravamen aplicable a la renta de fuente extranjera procedente de la actividad de exploración y producción de hidrocarburos es el tipo general establecido en el artículo 29.1 de la Ley del Impuesto.
- Si una vez determinada la deducción aplicable en la cuota del Impuesto, conforme al artículo 31.1, el posible exceso del impuesto extranjero sobre dicha deducción en cuota no afecta a la misma determinada previamente, sino que el artículo 31.2 permite la deducción efectiva de dicho exceso sobre cualquier renta de fuente española.

Contestación completa

(...;)

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 estos efectos de calcular el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las rentas obtenidas en el desarrollo de actividades de exploración y producción de petróleo, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 29.6 de la LIS:

"6. Tributarán al tipo del 30 por ciento las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.

Las actividades relativas al refino y cualesquiera otras distintas de las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos, o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros, quedarán sometidas al tipo general de gravamen.

A las entidades que desarrollen exclusivamente la actividad de almacenamiento de hidrocarburos propiedad de terceros no les resultará aplicable el régimen especial establecido en el Capítulo IX del Título VII de esta Ley y tributarán al tipo del 25 por ciento."

Si las rentas obtenidas en el desarrollo de actividades de exploración y producción de petróleo en el extranjero, se hubieran obtenido en territorio español y les hubiera resultado de aplicación el tipo de gravamen del 30% en los términos definidos en el artículo 29.6 de la LIS, en tal caso, será dicho porcentaje el que se tendrá en cuenta para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España según el artículo 31.1.b) de la LIS.

Por otro lado, el artículo 31.2 de la LIS indica que la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no haya sido objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el artículo 31.1 de la LIS, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero, tendrá la consideración de gasto deducible. No obstante, dicho gasto deducible no se tendrá en cuenta al efectuar el cálculo de la deducción en los términos dispuestos en el artículo 31.1 de la LIS."

A juicio de este Tribunal, la reproducida consulta vinculante no recoge un criterio trasladable al caso que nos ocupa, porque, a pesar de que parecen situaciones similares (la de la entidad consultante con la de la entidad aquí interesada) existe una diferencia esencial: en este caso no es objeto de debate que el grupo fiscal reclamante, el **GRUPO FISCAL_1**, tributaba, por su IS en España, al tipo del 25% y en el caso analizado por la DGT no se concreta el tipo de gravamen al que se encontraba sujeto el grupo fiscal consultante; de hecho, en el párrafo en el que se recoge el criterio a considerar por el Centro Directivo se señala:

"Si las rentas obtenidas en el desarrollo de actividades de exploración y producción de petróleo en el extranjero, se hubieran obtenido en territorio español y les hubiera resultado de aplicación el tipo de gravamen del 30% en los términos definidos en el artículo 29.6 de la LIS, en tal caso, será dicho porcentaje el que se tendrá en cuenta para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España según el artículo 31.1.b) de la LIS".

En esos términos, y a "sensu contrario", cabe interpretar que la propia DGT admite que pueda haber casos en que se trate de **rentas obtenidas en el desarrollo de actividades de exploración y producción de petróleo en el extranjero que si se hubieran obtenido en territorio español NO les hubiera resultado de aplicación el tipo de gravamen del 30%** en los términos definidos en el artículo 29.6 de la LIS, en cuyo caso, y siendo consecuentes con lo resuelto en la Consulta, no les aplicará ese porcentaje para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España según el artículo 31.1.b) de la LIS.

Ya planteó el reclamante la aplicabilidad de lo señalado por la DGT en la contestación transcrita a su caso si bien la Oficina Técnica ha sostenido, al respecto, que no procedía tal aplicación porque lo que dice el Centro Directivo es que, para poder aplicar el tipo del 30% a efectos de calcular la deducción por doble

imposición internacional a considerar a efectos de liquidar el IS en el caso que plantea la entidad interesada **XZ**, deberían cumplirse las condiciones para que lo admite la DGT: que se trate de rentas obtenidas en el extranjero (en este caso, **PAIS_2** y **PAIS_1**) que, si se hubieran obtenido en territorio español, les fuera de aplicación la Ley 34/1998 y que les fuera aplicable ese tipo incrementado del 30%, algo que no concurriría en el caso de **XZ** porque serían rentas a las que, de obtenerse en España, nunca les hubiera sido de aplicación ese tipo del 30% al integrarse en un grupo fiscal que tributa, en España, al 25%. También en el acuerdo se enfatiza que la aplicación de dicho tipo, a efectos de calcular el importe de la deducción por doble imposición a considerar en aplicación del 31.1 LIS, generaría una clara desimposición en España dado que la renta, cuya doble imposición se quiere corregir, tributa aquí al tipo general.

Y sirva adelantar que este TEAC comparte esa conclusión sobre la no aplicabilidad de lo dispuesto en el referida CV2806-15, de 28 de septiembre, al caso de **XZ**. Además de por los motivos señalados en el acuerdo, se entiende que la DGT parte, en el supuesto que se le consultaba, de que la entidad cabecera del grupo fiscal que hacía la consulta se dedicaba, junto con sus sociedades dependientes, a actividades relacionadas con la energía, a las que le resultaría de aplicación el tipo de gravamen del 30%. Bajo este prisma, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 69 de la LIS, ese grupo fiscal, en su conjunto, se encontraría sujeto en España al tipo de gravamen incrementado del 30%, por lo que sí sería coherente que, en el cálculo del límite correspondiente a la cuota íntegra que correspondería pagar en España por esas rentas, afectos de calcular el importe a la deducción a la que tendría derecho, se aplicara ese tipo de gravamen incrementado (30%), al ser éste al que se hallaría sujeto el grupo fiscal y al que habrían tributado las rentas extranjeras que generan el derecho a la deducción al integrarse en la base imponible del grupo.

Lo fundamental, y así lo entiende este TEAC, es que exista una correlación entre el impuesto español que gira sobre la base imponible del Grupo y el importe a deducir de la cuota como consecuencia de haber obtenido rentas en el extranjero, por las que se ha tributado allí por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS, y por las que se tiene derecho a la deducción del artículo 31 LIS.

En el caso que nos ocupa, admitir la perspectiva del obligado tributario supondría ir contra esa "correlación" entre el impuesto español a girar en la base imponible y el impuesto extranjero a deducir, puesto que para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional se emplearía un tipo de gravámen distinto y superior al al grupo fiscal en el que se integraban esas rentas de fuente extranjera que generan el derecho a la deducción.

No podemos olvidar que el régimen especial del capítulo VI del Título VII de la LIS, relativo al régimen de consolidación fiscal, se caracteriza, principalmente, por permitir que las bases imponibles individuales que obtendrían cada una de las entidades que lo integran si tributaran en régimen individual se compensen entre sí al formar la base imponible del grupo, de la que resulta la cuota íntegra del IS del sujeto pasivo, que es el grupo fiscal (no existen los sujetos pasivos individuales) y que las deducciones que acreditarían sus integrantes y que tendrían los límites de aplicación correspondientes a cada una de ellas, se originen en el grupo y puedan disminuir la cuota íntegra del mismo considerando siempre los límites aplicables al grupo como sujeto pasivo.

De acuerdo con ello, existiendo un grupo fiscal que obtiene rentas en el extranjero debe entenderse, en todo caso, que éstas, aunque se hayan obtenido allí, se integran en el Grupo Fiscal que tributa en España, por lo que *el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por esas* (las obtenidas en el extranjero) si se hubieran obtenido en territorio español ha de resultar de aplicar el tipo de gravámen aplicable al grupo fiscal, único sujeto pasivo del IS a considerar. Es esencial, en este punto, tener claro que las rentas por las que se genera el derecho a la deducción, al obtenerse en el extranjero, son rentas de un grupo fiscal sujeto al IS en España, que tributa por ellas (de ahí que surja la doble imposición que se corrige, al menos en parte, por el mecanismo de la deducción del artículo 31 LIS) tal y como se desprende del artículo 56 de la LIS, que señala como único contribuyente al grupo fiscal, que ha de concebirse como un todo que trasciende a las diferentes entidades que lo integran.

Como bien expone la Inspección en el acuerdo liquidatorio, admitir la interpretación que hace el contribuyente de lo dicho por la DGT sería reconocer la tributación en España de la renta de fuente extranjera al tipo de gravamen general del 25% (pues ese es el tipo al que tributa el Grupo Fiscal dominado por **XZ** en el que se obtienen esas rentas obtenidas en **PAIS_2** y **PAIS_1** que generan el derecho a la deducción controvertida) pero admitir que la deducción, a considerar por la doble imposición de esas rentas que también tributaron en los territorios donde se obtuvieron (aquí, **PAIS_2** y **PAIS_1**), a efectos del IS, se cuantificase aplicando el tipo incrementado del 30%, circunstancia que nos llevaría inexorablemente a una situación de desimposición en España de la renta controvertida, como se recoge en el acuerdo liquidatorio.

Este mismo criterio fue recogido por este TEAC, para un supuesto análogo, en la resolución de 28/06/2022, RG 8032/2020.

SEXTO.- Debemos analizar también lo que plantea el reclamante sobre que si la actividad de exploración y producción de hidrocarburos se llevara a cabo por entidades sitas en territorio español éstas tributarían al tipo del 30%, de acuerdo con el artículo 29.6 LIS.

Efectivamente, ese artículo señala que tributarán a ese tipo de gravámen:

Síguenos en...



" (...) las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos"

Pero en el caso que se nos plantea, no estamos ante rentas que, si se hubieran obtenido en territorio español, hubiesen tributado a ese tipo de gravámen porque estamos analizando la situación de un Grupo Fiscal, que tributa en el IS bajo el régimen de consolidación del Capítulo VI del Título VII de la LIS, en los artículos 55 y siguientes, que tributaba, según el expediente, por todas sus rentas, al tipo del 25%, por lo que en él no podían integrarse entidades que debieran tributar, según su régimen individual, a un tipo diferente, tal y como señala el artículo 58.4 LIS:

"4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no sean residentes en territorio español.

b) Que estén exentas de este Impuesto.

c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.

d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravámen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente.

f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.

5. No obstante lo dispuesto en la letra e) del apartado anterior, en el supuesto de que se cumplan el resto de requisitos señalados en este artículo para la configuración de un grupo fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, sea como entidad dominante o como entidad dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravámen, se podrá optar por la inclusión de las referidas entidades de crédito dentro del grupo fiscal, con aplicación al citado grupo del régimen previsto en este capítulo. La inclusión requerirá la adopción del correspondiente acuerdo por parte de la entidad de crédito y, en su caso, por parte de la entidad dominante el grupo fiscal y será comunicada a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 61 de esta Ley.

Es decir, no cabe plantearse, en este caso, que la cuota íntegra del IS que correspondería pagar en España por esas rentas obtenidas por entidades dependientes del Grupo **XZ** en **PAIS_2** y **PAIS_1**, si se hubieran obtenido en España, resultaría de aplicarles el tipo de gravámen incrementado del 30% previsto en el artículo 29.6 LIS, asumiendo que se han obtenido por entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, ya que, al ser entidades integradas en un Grupo Fiscal no tributan en el IS de forma individual sino que lo hacen integradas en aquel, existiendo un sujeto pasivo, el grupo, que tributa bajo un tipo de gravámen (en este caso, el 25%).

Dicho en otros términos, admitir la aplicación, a estos efectos que estamos analizando (calcular la cuota íntegra del IS que correspondería pagar en España por esas rentas obtenidas por entidades dependientes del Grupo **XZ** en **PAIS_2** y **PAIS_1** para determinar el importe de la deducción por doble imposición internacional a considerar), del tipo de gravámen incrementado del 30%, previsto en el artículo 29.6 LIS, exigiría partir de que **XZ-TW SA (XZ-TW)** y **XZ-NP SA (XZ-NP)**, las entidades que han obtenido esas rentas, tributan, por ellas, en el IS a un tipo de gravámen (30%) diferente al del Grupo Fiscal (25%) del que, conforme a lo expuesto, no podrían formar parte de acuerdo con el artículo 58.4 LIS, algo que no ha sido controvertido en este expediente.

Por lo expuesto, este Tribunal no puede más que confirmar el criterio expuesto por la Inspección en el acuerdo de liquidación dictado: un grupo fiscal que tributa en España a un tipo de gravámen del 25% puede aplicar la deducción por doble imposición internacional, prevista en el artículo 31.1 LIS, si en su BI consolidada se han integrado rentas positivas obtenidas por entidades dependientes y gravadas en el extranjero, siendo dicha deducción la menor de las dos cantidades siguientes:

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

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español, sin hacer abstracción que son rentas obtenidas por un grupo fiscal

que tributa en España, en el IS, bajo el régimen de consolidación fiscal y aplicando, por tanto, para calcular esa cuota íntegra, el tipo de gravámen al que tributa el grupo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

