

### 3. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

#### 3.1. Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (**artículo 31 LIS**)

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 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.

#### EJEMPLO 3

**Empresa que obtiene una renta bruta positiva de 1.000 euros en un país tercero con un tipo de gravamen del 20%, de forma que tenemos que pagar 200 euros de impuestos en el mismo.**

**Se pide: tributación en España teniendo en cuenta la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 LIS y que el tipo aplicable aquí es del 25%.**

En el **artículo 31 LIS** se habla de renta neta obtenida, la cual en este caso habría sido de 800 euros, que es lo que integramos en nuestra base imponible. La renta positiva “bruta” habría sido de 1.000 euros. Si esta renta positiva se hubiera obtenido en España, el importe a pagar habrían sido 250 euros (tipo de gravamen del 25%).

En este caso, correspondería deducir de la cuota íntegra el impuesto satisfecho en el extranjero, es decir, 200 euros (es el importe menor de acuerdo con el **artículo 31.1 LIS**), de forma que la liquidación del impuesto en España sería:

|                                                  |             |
|--------------------------------------------------|-------------|
| Base Imponible previa                            | 800 euros   |
| (+) Ajuste positivo del impuesto extranjero      | 200 euros   |
| (=) BASE IMPONIBLE                               | 1.000 euros |
|                                                  | x 0,25      |
| (=) CUOTA ÍNTEGRA                                | 250 euros   |
| (-) Deducción por doble imposición internacional | (200 euros) |
| (=) CUOTA LÍQUIDA                                | 50 euros    |

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.

### EJEMPLO 4

**La entidad declarante, residente en España, que tributa al tipo general del impuesto, ha realizado durante 2023 operaciones en un país extranjero «X», sin mediación de establecimiento permanente, por las que ha obtenido unas rentas positivas por importe equivalente a 12.000 euros. El impuesto equivalente al Impuesto sobre Sociedades, pagado en el extranjero por dichas rentas, ascendió al contravalor de 5.000 euros.**

**Se pide: cálculo del importe de la deducción por doble imposición internacional.**

La declarante calcula la deducción por doble imposición internacional del siguiente modo:

(+) Rentas positivas: 12.000 euros  
(+) Impuesto pagado en el extranjero: 5.000 euros  
(=) Base de cálculo: 17.000 euros

Cuota equivalente (25% s/ 17.000): 4.250 euros

De esta forma, la deducción aplicable asciende a 4.250 euros, que es la menor entre 4.250 y 5.000 euros (impuesto satisfecho en el extranjero).

Según lo dispuesto en el **artículo 31.2 LIS**, 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 1 de dicho artículo, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero. Por lo tanto, en este ejemplo, el gasto deducible será:

Gasto deducible:  $5.000 - 4.250 = 750$  euros

**EJEMPLO 5**

La sociedad "A" recibe un ingreso procedente del extranjero por 80.000 euros, habiendo pagado un impuesto en el extranjero de 20.000 euros (tipo de gravamen del 20%). Aparte, tenemos otras rentas obtenidas en España por importe de 400.000 euros.

**Se pide:** tributación en España teniendo en cuenta la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 LIS y que el tipo aplicable aquí es del 25%.

En nuestro resultado contable aparecerán 480.000 euros de beneficio neto (400.000 más otros 100.000 euros de ingresos menos 20.000 euros por el impuesto soportado en el extranjero). La deducción por doble imposición será la menor de las siguientes cantidades:

- a) El importe satisfecho en el extranjero, es decir, 20.000 euros
- b) El importe que hubiera correspondido pagar en España si las rentas hubieran tributado en nuestro país, es decir, 25.000 euros.

De esta forma, la liquidación del impuesto en España será la siguiente:

|                                                  |                |
|--------------------------------------------------|----------------|
| Base Imponible previa                            | 480.000 euros  |
| (+) Ajuste positivo del impuesto extranjero      | 20.000 euros   |
| (=) BASE IMPONIBLE                               | 500.000 euros  |
|                                                  | x 0,25         |
| (=) CUOTA ÍNTEGRA                                | 125.000 euros  |
| (-) Deducción por doble imposición internacional | (20.000 euros) |
| (=) CUOTA LÍQUIDA                                | 105.000 euros  |

**EJEMPLO 6**

La sociedad "A" recibe un ingreso procedente del extranjero por 70.000 euros, habiendo pagado un impuesto en el extranjero de 30.000 euros (tipo de gravamen del 30%). Aparte, tenemos otras rentas obtenidas en España por importe de 400.000 euros.

**Se pide:** tributación en España teniendo en cuenta la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 LIS y que el tipo aplicable aquí es del 25%.

La deducción por doble imposición será la menor de las siguientes cantidades:

- a) El importe satisfecho en el extranjero, es decir, 30.000 euros
- b) El importe que hubiera correspondido pagar en España si las rentas hubieran tributado en nuestro país, es decir, 25.000 euros.

De acuerdo con el **artículo 31.2 LIS**, tiene la consideración de gasto deducible la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no se deduzca en la cuota íntegra, de forma que se efectuará un ajuste negativo en la base imponible por este importe. La liquidación del Impuesto sobre Sociedades es la siguiente:

|                                                  |                |
|--------------------------------------------------|----------------|
| Base Imponible previa                            | 470.000 euros  |
| (+) Ajuste positivo del impuesto extranjero      | 30.000 euros   |
| (-) Gasto deducible del impuesto extranjero      | (5.000 euros)  |
| (=) BASE IMPONIBLE                               | 495.000 euros  |
|                                                  | x 0,25         |
| (=) CUOTA ÍNTEGRA                                | 123.750 euros  |
| (-) Deducción por doble imposición internacional | (25.000 euros) |
| (=) CUOTA LÍQUIDA                                | 98.750 euros   |

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.

#### EJEMPLO 7

La sociedad "A" obtiene en España unas rentas de 10.000 euros y en otros países las siguientes:

- País A:
  - ❖ **Establecimiento permanente -> Renta neta de 3.000 euros, con un impuesto extranjero de 2.000 euros.** La renta bruta es de 5.000 euros. Si esta renta la hubiéramos obtenido en España, habríamos pagado 1.250 euros. Al ser esta la cantidad menor tenemos:
    - ✓ Deducción por doble imposición internacional = 1.250 euros
    - ✓ Gasto deducible (ajuste negativo) = 2.000 – 1.250 = 750 euros
  - ❖ **Transmisión de elementos patrimoniales -> Renta neta de 2.600 euros, con un impuesto extranjero de 750 euros.** La renta bruta ha sido de 3.350 euros.
  - ❖ **Rendimiento -> Renta neta de 500 euros, con un impuesto extranjero de 250 euros.** La renta bruta ha sido de 750 euros.

Por estas dos últimas rentas, que constituyen una renta bruta total de 4.100 euros, si las hubiéramos obtenido en España, habríamos pagado 1.025 euros. Como el impuesto total satisfecho en el extranjero ha sido de 1.000 euros, aplicaremos una deducción por doble imposición internacional de 1.000 euros sobre la cuota íntegra del impuesto.

- País B -> **Ha obtenido una renta neta de 1.000 euros con un impuesto extranjero de 300 euros.** La renta bruta ha sido de 1.300 euros, de forma que si la hubiéramos obtenido en España habríamos tributado por 325 euros. Por tanto, la doble imposición internacional será de 300 euros, al ser el impuesto pagado en el extranjero menor.

La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el artículo 22.5 de esta Ley.

#### AMPLIACIÓN

El **artículo 31.6 LIS** indica que *“las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes”*.

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.

#### 3.2. Deducción para evitar la doble imposición económica: dividendos y participaciones en beneficios (artículo 32 LIS)

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en 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 contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento.
- b) Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

#### EJEMPLO 8

La sociedad “A” participa en “B”, sociedad no residente con un tipo de gravamen del 8%, en un 50%. Estamos en un caso en el que no podemos aplicar el artículo 21 LIS, ya que el tipo de gravamen es inferior al 10%.

El beneficio de la sociedad “B” en el ejercicio N ha sido de 1.000 euros, por los cuales ha pagado 80 euros de impuestos en su país, distribuyendo a sus socios un dividendo de 920 euros.

En el ejercicio N+1, la sociedad “A” recibe dividendos de “B” por 460 euros, ya que tiene una participación del 50%. Además, en este ejercicio, la sociedad “A” obtiene rentas por importe de 1.000 euros.

Se pide: calcular, para el año N+1, la deducción por doble imposición prevista en el artículo 32 LIS, teniendo en cuenta un tipo de gravamen en España del 25%.

Para poder deducirnos el impuesto pagado en el extranjero por “B”, tendremos que integrar en nuestras rentas los 1.460 euros obtenidos, más el impuesto satisfecho por “B” por los dividendos distribuidos a la sociedad “A”, es decir, 40 euros. La deducción por doble imposición será la menor de las siguientes cantidades:

- a) El importe satisfecho en el extranjero, es decir, 40 euros.
- b) El importe que hubiera correspondido pagar en España si las rentas hubieran tributado en nuestro país, es decir, el 25% de 477 euros de renta bruta (460 euros procedentes de los dividendos, menos el 5% por gastos de gestión, más 40 euros de impuestos), lo que hace un importe de 119,25 euros.

De esta forma, la liquidación del impuesto en el año N+1, será la siguiente:

|                                                  |             |
|--------------------------------------------------|-------------|
| Base Imponible previa                            | 1.460 euros |
| (+) Ajuste positivo del impuesto extranjero      | 40 euros    |
| (=) BASE IMPONIBLE                               | 1.500 euros |
|                                                  | x 0,25      |
| (=) CUOTA ÍNTEGRA                                | 325 euros   |
| (-) Deducción por doble imposición internacional | (40 euros)  |
| (=) CUOTA LÍQUIDA                                | 285 euros   |

**ACLARACIÓN**

Según el **artículo 32.2.1º LIS**, *“tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable”*.

Por su parte, tendrá la consideración de impuesto efectivamente pagado, según el **artículo 32.3 LIS**, *“el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquellas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que la participación indirecta en dichas entidades sea, al menos, del 5 por ciento y se cumpla el requisito a que se refiere el apartado anterior en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación”*.

Esta deducción, conjuntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicha cuota íntegra los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Dicha reducción no se practicará en el caso de los dividendos o participaciones en los beneficios en los que concurren las circunstancias establecidas en el apartado 11 del artículo 21 de esta Ley.

El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 31 de esta Ley.

**EJEMPLO 9**

La sociedad “A” participa en “B”, sociedad no residente con un tipo de gravamen del 8%, en un 50%. Estamos en un caso en el que no podemos aplicar el artículo 21 LIS, ya que el tipo de gravamen es inferior al 10%.

El beneficio de la sociedad “B” en el ejercicio N ha sido de 1.000 euros, por los cuales ha pagado 80 euros de impuestos en su país, distribuyendo a sus socios un dividendo de 920 euros.

En el ejercicio N+1, la sociedad “A” recibe dividendos de “B” por 460 euros soportando un impuesto extranjero del 10% sobre este importe, es decir, 46 euros (la renta neta obtenida será de 414 euros). Además, en este ejercicio, la sociedad “A” obtiene rentas por importe de 1.000 euros.

Se pide: calcular la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en los artículos 31 y 32 LIS, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen en España asciende a un 25%.

En este ejemplo se suman tanto el supuesto de doble imposición internacional del **artículo 31 LIS** como del **artículo 32 LIS**, para lo cual tenemos que tener en cuenta el límite del artículo 32.4 LIS.

Para poder deducirnos el impuesto pagado en el extranjero por ambas sociedades, y aplicar ambos artículos, tendremos que integrar en nuestras rentas los 1.460 euros obtenidos, más el impuesto satisfecho por “B” por los dividendos distribuidos a la sociedad “A”, así como el impuesto satisfecho por la sociedad “A”.

La deducción por doble imposición será la del artículo 31 LIS para los 46 euros, y la del artículo 32 LIS para los 40 euros. De acuerdo con el artículo 32.4 LIS, ambas deducciones no podrán exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas, de forma que tenemos:

- a) El importe satisfecho en el extranjero por ambas empresas, es decir, 86 euros
- b) El importe que hubiera correspondido pagar en España si las rentas hubieran tributado en nuestro país, es decir, el 25% de 477 euros de renta bruta (460 euros procedentes de los dividendos, menos el 5% por gastos de gestión, más 40 euros de impuestos), lo que hace un importe de 119,25 euros.

De esta forma, la liquidación del impuesto será la siguiente:

|                                                  |             |
|--------------------------------------------------|-------------|
| Base Imponible previa                            | 1.414 euros |
| (+) Ajuste positivo del impuesto de “A”          | 46 euros    |
| (+) Ajuste positivo del impuesto de “B”          | 40 euros    |
| (=) BASE IMPONIBLE                               | 1.500 euros |
|                                                  | x 0,25      |
| (=) CUOTA ÍNTEGRA                                | 325 euros   |
| (-) Deducción por doble imposición internacional | (86 euros)  |
| (=) CUOTA LÍQUIDA                                | 239 euros   |

En este caso, si el importe satisfecho en el extranjero por ambas empresas hubiera sido, por ejemplo, de 146 euros (140 euros por el artículo 31 LIS y 6 euros por el artículo 32 LIS), nos habríamos deducido únicamente 119,25 euros.

El exceso de 26,75 euros no habría sido deducible de acuerdo con el artículo 32.4 LIS; no obstante, el artículo 31.2 LIS establece que sí podemos considerar gasto deducible el exceso entre lo deducido y el impuesto satisfecho por “A” en el extranjero, en este caso 20,75 euros, por la diferencia entre 140 euros y 119,25 euros.

**EJEMPLO 10**

La Sociedad Anónima «X», residente en territorio español, cuyo período impositivo neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior es inferior a 40 millones de euros, y que tributa al tipo general del impuesto, tiene el 100 por cien del capital de la Sociedad «Z», no residente. Esta sociedad cumple con los requisitos previstos en el artículo 21.11 LIS de conformidad con lo establecido en el artículo 32.4 de dicha norma.

Durante 2023, en que no ha tenido participación alguna en ninguna otra entidad no residente, la sociedad «X» ha percibido unos dividendos netos por un importe equivalente a 7.200 euros, habiendo tributado en el país de origen a un tipo del 10 por ciento. Se conoce que la Sociedad «Z» ha tributado en su país a un tipo efectivo del 20 por ciento.

**Se pide: determinar la deducción por doble imposición internacional aplicable, teniendo en cuenta un tipo de gravamen en España del 25%.**

En este caso, tenemos que el importe satisfecho en el extranjero por el dividendo asciende a la siguiente cantidad:

$$X - 0,10X = 7.200 \rightarrow X = 8.000 \text{ euros}$$

Por lo tanto, la tributación en el extranjero ha sido de 800 euros (diferencia entre 8.000 y 7.200 euros).

Por su parte, el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por la Sociedad «Z» respecto de los beneficios con cargo a los cuales se han pagado los dividendos se calcula a partir de la siguiente ecuación:

$$Y - 0,20Y = 8.000 \rightarrow Y = 10.000$$

Por lo tanto, el impuesto pagado por la Sociedad «Z» ha ascendido a 2.000 euros.

Para el cálculo de las deducciones vamos a distinguir cada una de ellas:

➔ Doble imposición jurídica (**artículo 31 LIS**)

En este caso, la deducción será la menor entre:

- Importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero: 800 euros
- Cuota íntegra que correspondería pagar en España: 2.000 euros ( $8.000 \times 0,25$ )

Por tanto, el importe de la deducción en este caso asciende a 800 euros.

➔ Doble imposición económica (**artículo 32 LIS**)

Este importe será de 2.000 euros, ya que se corresponde con los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por la sociedad tal y como hemos calculado anteriormente, según dispone el **artículo 32 LIS**.

Una vez que tenemos ambas deducciones calculadas, vamos a comprobar qué límite opera entre ambas. Para ello, vamos a calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España si la totalidad de las rentas se hubieran obtenido en territorio español:

$$\text{Cuota íntegra en España} = 10.000 \times 0,25 = 2.500 \text{ euros}$$

El total de deducciones de los **artículos 31 y 32 LIS** será, por tanto, de 2.500 euros, debiendo incluir como renta en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la cantidad de 10.000 euros.

Por cuanto la tributación total soportada por las señaladas rentas asciende a 2.800 euros, mientras que el importe total a deducir en cuota, en virtud de los artículos 31 y 32 LIS, es de 2.500 euros, la diferencia entre ambos importes según ha manifestado la Dirección General de Tributos en consulta vinculante, no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible atendiendo a lo dispuesto en el **artículo 31.4 LIS**.

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

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.

#### AMPLIACIÓN

Según establece la **Disposición Transitoria 40ª LIS**, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje establecido en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley o en la letra a) del apartado 1 del artículo 32 de esta Ley, aplicarán el régimen fiscal establecido en dichos artículos, según proceda, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.