

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Consultas

Aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) por los dividendos percibidos por la holding extranjera.

Fecha: 03 de octubre de 2024
Arts. 21, 31, 100 LIS (Ley 27/2014).
Nº de consulta: V2138-24

La entidad consultante T es una sociedad mercantil con residencia fiscal en España cuyo capital social y derechos de voto pertenecen íntegramente a una sociedad con residencia fiscal en Reino Unido (entidad UK). La actividad económica principal de la consultante comprende la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, para lo cual cuenta con los medios materiales y humanos adecuados y suficientes. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la consultante se encuentra sujeta al régimen fiscal especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE),

Se confirma que en las estructuras ETVE no resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional por los dividendos que recibe la holding intermedia extranjera. La exención sobre dividendos y ganancias de capital es plena, sin que a estos efectos sea relevante la integración del 5 % en concepto de gastos de gestión de la participación.

CONTESTACIÓN.

La consultante es una sociedad mercantil con residencia fiscal en España que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, tributa bajo el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros, regulado en el Capítulo XIII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27

de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

En relación con la primera cuestión, la consultante plantea si resultaría de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional respecto de las rentas obtenidas por la entidad C, en 2023 y 2024, en concepto de dividendos repartidos por sus filiales.

Impuesto sobre Sociedades / Consultas

Con arreglo a los hechos descritos en el escrito de consulta, la entidad C, con residencia fiscal en Chile y matriz de un grupo chileno, ha percibido dividendos de sus filiales operativas en los ejercicios 2023 y 2024. Según se informa, dichos dividendos han disfrutado de una exención plena en el impuesto sobre sociedades de la entidad C, de conformidad con la normativa tributaria vigente en Chile.

El Capítulo X del Título VII de la LIS, que contiene un único artículo, el artículo 100, regula el régimen especial de transparencia fiscal internacional, en los siguientes términos:

“1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solos o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de una entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.

(...)

2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español o el establecimiento permanente, cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de

medios materiales y personales para su obtención incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

(...)

3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

(...)

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de ac-

tividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

(...)

4. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente o el establecimiento permanente.

(...)

7. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

(...)

8. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible.

(...):

De conformidad con lo anterior, procederá aplicar el régimen especial de transparencia fiscal internacional, en relación con las rentas obtenidas por la entidad C, con residencia fiscal en Chile, que se correspondan con los dividendos distribuidos por sus filiales operativas, residentes en el mismo país, siempre y cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la entidad consultante (por sí sola o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS) tenga una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.

Dado que en el escrito de consulta se indica que la entidad consultante ostenta el 96% del capital social de la entidad C, en el supuesto que nos ocupa concurre el presupuesto de hecho recogido en la letra a) del apartado 1 del artículo 100 de la LIS.

b) Que el importe satisfecho por la entidad C (entidad chilena), imputable a alguna de las clases de rentas previstas en los apartados 2 o 3 del artículo 100 de la LIS, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas contenidas en la LIS.

Por tanto, a efectos de analizar si concurre el requisito establecido en el artículo 100.1 b) de la LIS, debe determinarse si se han obtenido rentas con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 o 3 del artículo 100 de la LIS y si dichas rentas han sido gravadas o no a través de una figura impositiva idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades aplicable en España que arroje una carga tributaria inferior al 75% de la que hubiera correspondido de acuerdo con las normas contenidas en la LIS.

Dado que en la descripción de hechos se manifiesta que tanto la entidad C como sus filiales cuentan con medios materiales y personales para el ejercicio de su actividad, no resultará de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 100 de la LIS.

Por tanto, resta analizar si la entidad C ha percibido alguna de las rentas del apartado 3 que deban ser objeto de imputación en la base imponible de la entidad consultante por expresa disposición legal. En el caso concreto planteado, nos encontramos ante dividendos percibidos por C, distribuidos por sus filiales, por lo que se trata rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades, en los términos previstos en la letra b) del apartado 3 del artículo 100 de la LIS.

En cuanto a la tributación de las referidas rentas en Chile, se informa de que en dicho país existe un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades. No obstante, las rentas que se corresponden con los dividendos obtenidos por la entidad C, procedentes de sus filiales operativas chilenas, han disfrutado de una exención plena en el impuesto chileno, de conformidad con la normativa tributaria vigente en Chile.

Sentado lo anterior, procede determinar cuál sería el importe del Impuesto sobre Sociedades que le hubiera correspondido satisfacer a la entidad no residente en territorio español (entidad C), respecto de las referidas rentas, si las mismas se hubieran obtenido en territorio español, tomando en consideración los principios y criterios establecidos en la LIS.

Tal y como ha señalado este Centro Directivo en su consulta vinculante número V0601-16, de 15 de febrero de 2016, a los efectos de determinar el Impuesto sobre Sociedades que hubiera correspondido a las rentas susceptibles de imputación con arreglo al artículo 100 de la LIS, deberán tomarse en consideración las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades español, lo que alcanza tanto a las normas relativas al tipo de gravamen como a las que afectan al resto elementos del Impues-

to (exenciones, imputación temporal de ingresos y gastos, compensación de bases imponibles negativas, deducciones...).

En efecto, y reiterando lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 100 de la LIS, transcrito supra, *“el importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible (...)”*.

Así, si las referidas rentas se hubieran obtenido en territorio español, dado que derivan de una participación significativa, habrían podido disfrutar de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, siempre y cuando cumplieren todos y cada uno de los requisitos previstos en el mismo:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. 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 el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un

tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de aquella.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores

representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el 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.

(...)”

Por su parte, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, añadió, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2021, el apartado 10 del artículo 21 de la LIS, de acuerdo con el cual:

“10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones”.

De conformidad con lo anterior, si las rentas percibidas por la entidad

C hubieran sido obtenidas en territorio español – y no en Chile – y se correspondieran con dividendos procedentes de participaciones significativas que cumplieran los requisitos previstos en el artículo 21.1, letras a) y b) de la LIS, tales rentas gozarían de la exención regulada en el mismo, en los términos previamente señalados.

De los datos manifestados en el escrito de consulta parece inferirse que las participaciones que la sociedad C ostenta respecto de sus filiales son participaciones significativas en entidades operativas en Chile, por lo que, si los dividendos correspondientes a dichas participaciones hubieran sido obtenidos en España, gozarían de la exención en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 21 de la LIS.

En este punto, procede analizar la naturaleza de la exención contenida en el artículo 21 de la LIS. Atendiendo a lo dispuesto en los apartados 1, 3 y 10 del referido precepto, se desprende que se trata de una exención plena, si bien, a efectos del cálculo de la renta con derecho a exención, el importe de los dividendos o de la renta positiva derivada de la transmisión deberá minorarse un 5% en concepto de gastos de gestión de la participación.

Debe tomarse en consideración que la modificación introducida mediante la Ley 11/2020, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021, responde a la existencia de unos gastos de gestión asociados a las participaciones que dan derecho al dividendo, y se recurre a la técnica de la deducción a tanto alzado, haciendo uso de la facultad prevista en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

De este modo, si la renta que se corresponde con los dividendos obtenidos es el resultado de minorar el correspondiente ingreso en los correspondientes gastos de gestión, se logra que la exención opere sobre la renta realmente obtenida por el perceptor de esta y no sobre el ingreso íntegro. Con ello, se consigue evitar que la exención vaya más allá, cuantitativamente, de la renta sujeta que se pretende exonerar, así como los posibles abusos que por dicha discordancia pudieran producirse. Y ello porque, en un impuesto que grava sintéticamente la renta – como resultado de detraer de los ingresos los gastos necesarios para su obtención –, la exención de un ingreso debe considerar el gasto necesario asociado al mismo.

Por tanto, la exención recogida en el artículo 21 de la LIS es una exención del 100% que, con arreglo a lo dispuesto en su apartado 10, debe operar sobre la renta que se corresponda con los dividendos percibidos; renta que se determina minorando el importe del ingreso en los correspondientes gastos de gestión.

En definitiva, tanto la normativa chilena como la española prevén una exención plena sobre las rentas derivadas de la participación en los fondos propios de otras entidades (dividendos). Ahora bien, dado que, a efectos del cálculo del importe de las rentas sometidas a exención, se deberán contemplar los principios y criterios establecidos en la LIS y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades español, deberá tenerse en cuenta la deducción del 5% en concepto de gastos de gestión de la participación.

En consecuencia, del análisis realizado se desprende que la obtención de dividendos por la entidad C, en 2023 y 2024, procedentes de sus filiales operativas chilenas, siempre y cuando cumplan los requisitos del artículo 21.1 de

la LIS, no determinará una tributación inferior al 75% de la que hubiera correspondido en España – puesto que, en ambos países (Chile y España), tales rentas gozan de exención plena –, por lo que no existirá obligación de transparentar las referidas rentas en sede de la consultante, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 100 de la LIS.

2. Al margen de lo anterior, la consultante plantea una posible desinversión en la entidad C que generaría una renta positiva, por lo que se cuestiona si sería posible aplicar la exención del artículo 21.3 de la LIS, sin quedar afectada por la limitación contenida en el artículo 21.5.c) del mismo texto legal.

Para determinar si la renta positiva que se pusiese de manifiesto con ocasión de la referida transmisión podría gozar de exención, en sede de la entidad consultante, resulta necesario analizar lo dispuesto en el artículo 21, apartados 3 y 5, de la LIS, que establecen lo siguiente:

“3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la par-

ticipación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

5. No se aplicará la exención prevista en el apartado 3 de este artículo:

(...)

c) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de esta Ley, siempre que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en dicho artículo.

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

(...).”

De conformidad con lo dispuesto, resultará de aplicación la exención contenida en el apartado 3 del artículo 21 de la LIS respecto de la eventual renta positiva que pudiera derivarse de la transmisión, por parte de la entidad consultante, de las participaciones que ostenta en la entidad C, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 – reproducidos supra – y no se incurra en ninguno de los supuestos previstos en el apartado 5, todos ellos del mismo precepto.

En este punto, cabe señalar que la presente contestación parte de la hipótesis de que no concurre ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 4

del artículo 21 de la LIS, por lo que no procede entrar en su análisis.

Sentado lo anterior, la aplicación del régimen de exención requiere que el día en que se produzca la transmisión de las participaciones en la entidad participada se cumplan los requisitos de participación significativa y período de tenencia establecidos en la letra a) del artículo 21.1 de la LIS. El requisito previsto en la letra b) del mismo apartado y artículo deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, contemplándose unas reglas específicas para la aplicación de la exención en el caso de que el requisito previsto en dicha letra no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia.

En relación con el requisito previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS, en el supuesto concreto planteado, dicho requisito se cumple puesto que la consultante ostenta un porcentaje de participación superior al 5% (en concreto, un 96%) en la entidad C. Asimismo, el periodo de tenencia de la participación, que debe ser al menos de un año el día en que se produzca la transmisión, también parece cumplirse en el supuesto concreto planteado, atendiendo a los hechos descritos en el escrito de consulta.

Adicionalmente, en el presente supuesto, se informa de que la entidad C participa, a su vez, en otras filiales, por lo que resultaría preciso analizar si la entidad C obtiene dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70% de sus ingresos. Este porcentaje del 70% debe calcularse sobre los ingresos que resulten del resultado consolidado que deriva de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, cuando la entidad directamente participada sea dominan-

te de un grupo, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y formule cuentas anuales consolidadas. En caso de superarse el referido porcentaje del 70%, se analizarán las participaciones indirectamente poseídas para ver si, respecto de ellas, se cumple el requisito de porcentaje de participación mínimo y antigüedad.

Tomando en consideración lo anterior, es preciso traer a colación en este punto el criterio manifestado por este Centro Directivo (entre otras, en su consulta vinculante V0059-20, de 14 de enero de 2020), con arreglo al cual, en la medida en que la entidad directamente participada participe, a su vez, en otras entidades, a efectos de determinar la condición de entidad holding, deberán tenerse en cuenta los ingresos obtenidos por la entidad directamente participada en el ejercicio en el que la misma se transmite. De ser así, será necesario que la participación que el socio último ostente en las entidades indirectamente participadas, en la fecha de la transmisión, respete el porcentaje mínimo del 5% y que se haya ostentado de forma ininterrumpida durante el año anterior. Asimismo, dado que se trata de participaciones indirectas en entidades no residentes en territorio español, será necesario que se cumpla también el requisito de tributación mínima en todos y cada uno de los períodos impositivos de tenencia de la participación. De cumplirse con estos requisitos, la plusvalía que se pudiese de manifestar con ocasión de la transmisión de la participación en la entidad C, que se correspondiese con rentas o dividendos derivados de las entidades indirectamente participadas, estaría exenta de tributación. En caso contrario, no tendría derecho a la aplicación del régimen de exención.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, parece desprenderse que la entidad C tiene la

consideración de sociedad holding, tanto en el ejercicio en que se presenta la consulta, como en los anteriores, puesto que la consultante manifiesta que su principal fuente de ingresos proviene de los dividendos distribuidos por sus filiales chilenas. En virtud de lo anterior, a efectos de la presente contestación, se parte de la hipótesis de que la participación que el socio último (entidad consultante) en las entidades chilenas indirectamente participadas, a través de la entidad C, es al menos del 5%, en el momento de la transmisión, y que dicho porcentaje mínimo se ha poseído de forma ininterrumpida durante el año anterior a la fecha de transmisión. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Adicionalmente, tanto la entidad directamente participada (entidad C) como sus filiales son residentes en Chile. El artículo 25 del Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003 (BOE de 2 de febrero de 2004), regula la cláusula de intercambio de información, por lo que se cumple el requisito de tributación mínima exigido en el artículo 21.1.b) de la LIS.

Sin perjuicio de lo anterior y aun cuando pudiera resultar de aplicación la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS, se debe analizar, en todo caso, la posible aplicación de la limitación contenida en la letra c) del apartado 5 del mismo precepto, por lo que debe analizarse, en todo caso, si la entidad C pudiera cumplir los requisitos establecidos en el artículo 100 de la LIS en alguno o algunos de los períodos de tenencia de la participación en C.

En efecto, solo en la medida en que se cumplieran los requisitos previamente analizados (artículo 21.1 LIS), con ocasión de la transmisión de la participación en C, en los términos previamente analizados, y siempre y cuando la entidad C no cumpliera los requisitos del artículo 100 de la LIS en ninguno de los periodos de tenencia de la participación, la plusvalía que pudiera ponerse de manifiesto con ocasión de la transmisión por la consultante de la participación que ostenta en la entidad C podría beneficiarse de la exención regulada en el artículo 21.3 de la LIS, si bien el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión se reduciría, a efectos de la aplicación de la exención, en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dicha participación (artículo 21.10 de la LIS).

En el supuesto concreto planteado, tomando en consideración la hipótesis de partida anterior (esto es, que se cumplen los requisitos del artículo 21.1 a) y b) de la LIS), y considerando que la sociedad C es y ha sido, durante todos los periodos de tenencia de la participación en C, una entidad holding cuya principal fuente de rentas son los dividendos procedentes de su participación en entidades operativas chilenas, no resultaría de aplicación la limitación contenida en el artículo 21.5.c) de la LIS, por lo que la renta derivada de la transmisión de las participaciones en C, gozaría de exención en el Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en el artículo 21, apartados 3 y 10, de la LIS.

En todo caso, reiteramos que el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS es una cuestión de hecho que deberá ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

3. Por último, en el supuesto de que la plusvalía derivada de la venta de la participación en C quedase sujeta y no exenta de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, por aplicación de la limitación contenida en el artículo 21.5.c) de la LIS y considerando que la plusvalía obtenida por la consultante con la venta de la entidad C quede efectivamente gravada en Chile, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 del CDI entre España y Chile, la consultante plantea si sería posible la aplicación de la deducción por doble imposición internacional por la parte de la renta integrada en la base imponible de la entidad consultante que hubiese tributado en Chile en virtud del artículo 21.3, último párrafo, de la LIS.

En el supuesto concreto planteado, atendiendo al análisis efectuado en la pregunta anterior, y partiendo de los hechos manifestados en el escrito de consulta, cabría considerar que la renta positiva que se pondría de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación en la entidad C gozaría de la exención prevista en el artículo 21.3 LIS, sin que resultase de aplicación la limitación contenida en la letra c) del apartado 5 del mismo precepto.

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso traer a colación lo dispuesto en el apartado 9, letra c) del propio artículo 21, en virtud del cual:

“9. 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 o 32 de esta Ley.”

En definitiva, la aplicación del régimen de exención del artículo 21 de la LIS o

la aplicación del régimen de imputación respecto de las rentas de fuente extranjera es, en todo caso, una opción que deberá ejercitar el contribuyente, en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Al respecto, el artículo 31 de la LIS que regula la deducción para evitar la doble imposición jurídica, establece:

“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”.

Texto recuperado web MINHFP.