



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de
fin de grado

Fiscalidad
Empresarial. Impuesto
sobre Sociedades:
Régimen general

Tratamiento y análisis de la
doble imposición

Jorge Felpeto Evia

Junio 2021

Resumen

Este Trabajo de Fin de Grado trata las características relevantes del Régimen General del Impuesto sobre Sociedades en España, así como el tratamiento de la doble imposición. El trabajo utiliza el análisis cuantitativo y legal con la finalidad principal de transmitir información fiscal y estadística de comprensión compleja sobre el Impuesto y la doble imposición.

Los datos obtenidos en el trabajo muestran un papel relevante del Impuesto sobre Sociedades en el sistema tributario español y, de forma más general, también a nivel europeo. Por otra banda, su evolución estuvo marcada por la crisis económica en el año 2008 a raíz de la crisis financiera, y también por la crisis del Covid-19 en el año 2020. Su relevancia en las relaciones internacionales ha crecido a partir del acuerdo del G7 en el mes de junio de 2021. En este acuerdo se propuso establecer un impuesto mínimo global para las grandes empresas multinacionales con el fin de contribuir a la equidad tributaria internacional.

Una vez realizado el análisis anterior, se estudia la doble imposición nacional e internacional, pudiendo ser esta última económica o jurídica según la Ley 27/2014. Posteriormente, se detallan las limitaciones a las exenciones relativas a la Ley 11/2020. Los cambios de la recaudación de estos incentivos fueron más evidentes a partir de la eliminación de la doble imposición interna como deducción a la cuota íntegra en la Ley 27/2014, con la consecuente disminución del importe recaudado de las deducciones y el aumento en las exenciones.

Este trabajo consta de **9.998 palabras** y de **49 páginas**.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, recaudación tributaria, Agencia Tributaria, contribuyente, doble imposición, normativa fiscal, análisis, comercio internacional, exenciones, deducciones, crisis económica, Covid-19, territorio español, Establecimiento Permanente.

Índice

Resumen	2
Índice	4
Índice de tablas	6
Índice de gráficos	7
Índice de figuras	8
Introducción	9
Planificación	11
Desarrollo del trabajo	12
1. Impuesto sobre Sociedades: Análisis global de su importancia en la economía española y europea	12
1.1 Análisis de importancia relativa del impuesto	12
1.2 Análisis de la evolución temporal del impuesto.....	14
1.3 Previsiones de la recuadación del impuesto: Ejercicios 2019,2020 y 2021	18
1.4 El Impuesto sobre Sociedades en el contexto europeo	18
1.5 Acuerdo histórico: El impuesto mínimo global	20
1.5.1 Consideraciones previas al acuerdo	20
1.5.2 Acuerdo definitivo del G7: Valoraciones de su repercusión en la economía mundial	21
2. Operativa del IS: El papel de la DD.II. en su funcionamiento	23
2.1. Funcionamiento general del Impuesto	23
2.2. La doble imposición en el IS.....	27
2.2.1. Exenciones por doble imposición. Artículos 21 y 22	28
2.2.2. Deducciones por doble imposición internacional. Artículos 31 y 32.....	29
3. Ajustes normativos recientes del IS	30
3.1. Ajustes normativos de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, de 28 de noviembre del año 2014.	30

3.2.	Ajustes normativos de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de los Presupuestos Generales del Estado del año 2021.....	32
3.3.	Análisis del impacto de los ajustes normativos recientes en la doble imposición. Recaudación y evolución temporal.....	34
3.3.1.	Análisis de las exenciones por doble imposición.....	34
3.3.2.	Análisis de las deducciones por doble imposición internacional	38
3.3.3.	Resultados de los análisis anteriores.....	41
3.3.4.	Previsiones del impacto recaudatorio para el ejercicio 2021 de los ajustes de la Ley 11/2020	42
	Conclusiones, limitaciones y ampliaciones.....	43
	Bibliografía.....	47

Índice de tablas

TABLA 1. CUADRO-RESUMEN DE CIFRAS DE LAS EXENCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN. VALORES ABSOLUTOS Y TASAS DE VARIACIÓN INTERANUALES	37
TABLA 2. CUADRO-RESUMEN DE LAS CIFRAS DE LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN. VALORES ABSOLUTOS Y TASAS DE VARIACIÓN INTERANUALES.....	40

Índice de gráficos

GRÁFICO 1. IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS ESPAÑOLES Y OTROS INGRESOS PÚBLICOS. EJERCICIO 2020	13
GRÁFICO 2. COMPOSICIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN EL 2020 .	14
GRÁFICO 3. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DEL IS. BI CONSOLIDADA	16
GRÁFICO 4. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DEL IS. IMPUESTO DEVENGADO	16
GRÁFICO 5. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DEL IS. INGRESOS TRIBUTARIOS	17
GRÁFICO 6. ANÁLISIS TEMPORAL DE LA LIQUIDACIÓN DE LAS EXENCIONES POR DD.II. CONJUNTO TOTAL DE EMPRESAS CONTRIBUYENTES	35
GRÁFICO 7. ANÁLISIS TEMPORAL DE LA LIQUIDACIÓN DE LAS EXENCIONES POR DD.II. DESGLOSADO	36
GRÁFICO 8. ANÁLISIS DE LIQUIDACIÓN DE LAS DEDUCCIONES POR DD.II. CONJUNTO TOTAL DE EMPRESAS CONTRIBUYENTES	38
GRÁFICO 9. ANÁLISIS TEMPORAL DE LA LIQUIDACIÓN DE LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. DESGLOSADO	39

Índice de figuras

ILUSTRACIÓN 1. CUADRO DE INGRESOS NO FINANCIEROS TOTALES Y DEL ESTADO 2019-2021	18
ILUSTRACIÓN 2. TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UE	19
ILUSTRACIÓN 3. PRESIÓN FISCAL NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UE EN EL 2020	20
ILUSTRACIÓN 4. ESQUEMA DEL FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	24
ILUSTRACIÓN 5. ESQUEMA DEL FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	25
ILUSTRACIÓN 6. ESQUEMA DEL FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	26
ILUSTRACIÓN 7. PRINCIPALES AJUSTES EXTRACONTABLES Y DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IS. 28	
ILUSTRACIÓN 8. CUADRO DEL IMPACTO RECAUDATORIO ESTIMADO DE LOS AJUSTES DEL PGE-2021.....	42

Introducción

Desde el inicio del siglo XXI, las relaciones económicas mundiales tuvieron grandes avances, gracias, en la mayor parte, al cambio tecnológico y la introducción de los medios digitales en los procesos productivos. Estas novedades permitieron interconectar las relaciones entre los países y acercar a las personas y mercancías más que nunca. Hoy en día, esas interconexiones en el contexto del comercio internacional han supuesto un mayor desafío para el sistema tributario español a la hora de definir el lugar de origen del hecho imponible, ya que hay más personas y empresas extranjeras que operan en España y que, teóricamente, están sometidas a dos sistemas tributarios distintos. Por esta razón, los sistemas tributarios internacionales han hecho uso del principio de imposición de la flexibilidad, adaptándose a este entorno cambiante y globalizado. La finalidad de este principio es regular circunstancias extraordinarias y evitar hechos ilegítimos como el fraude o la evasión fiscal. Existen dos vías principales de regulación: medidas bilaterales a través de convenios de doble imposición internacional, o medidas unilaterales a través de normativa fiscal propia del país de destino o origen. En este sentido, es habitual aplicar el tratamiento de la doble imposición.

La doble imposición siempre ha sido un factor determinante en el comercio internacional, especialmente a la hora de conocer qué parte implicada tiene que pagar los impuestos del país de destino en una operación comercial. En base a diferentes modificaciones normativas, se han ido perfeccionando y concretando las condiciones y los requisitos para el tratamiento de la tributación de un contribuyente en régimen de doble imposición internacional. El éxito del cumplimiento de ese objetivo se tendrá en cuenta en las conclusiones presentadas en este trabajo.

La finalidad principal de este Trabajo de Fin de Grado es mostrar el papel del Impuesto sobre Sociedades en la economía de España y de Europa de la forma más completa y clara posible en los últimos 20 años. El siguiente objetivo será explicar el tratamiento y el perfil de evolución de la doble imposición a través de los análisis de repercusión de sus modificaciones normativas recientes, considerando su influencia en las empresas que operan en España. Para conseguir el

objetivo anterior, se estimará el impacto recaudatorio sin olvidarse de las consecuencias las dos crisis socioeconómicas del siglo XXI. Se estudiará este caso a través de la influencia en la presión fiscal y recaudatoria en España de ambas crisis en materia de doble imposición en el IS¹.

Para poder desarrollar el objetivo anterior, el trabajo se ha dividido en varios apartados. El primer apartado realizará una descripción contextual del impuesto, así como su importancia a nivel nacional y europeo. Como referencia adicional, se hará mención al acuerdo del G7 con el objetivo de conseguir un impuesto mínimo global del 15% (Baraké, Chouc, Neef, & Zucman, 2021) incluyendo algunas estimaciones realizadas por el EU Tax Observatory².

En el segundo apartado, se explicará resumidamente la operativa del impuesto y el papel que juega la doble imposición dentro su funcionamiento. En el tercer apartado, se explicará el significado de la doble imposición y sus repercusiones a efectos tributarios, centrándose en los dos cambios recientes más importantes en la Ley del IS en materia de doble imposición. Esta cuestión se analizará más concretamente en la aplicación de la Ley 27/2014 (Jefatura del Estado, 2015), cuando se introducen los conceptos de la doble imposición internacional económica y jurídica. En la misma línea, se hará referencia a la Ley 11/2020 , en el que se refiere a modificaciones en las exenciones y deducciones por doble imposición por el artículo 65. En este último punto, se elaborará un análisis de las estimaciones para los ejercicios 2020 y 2021 por el centro de análisis Funcas (Sanz Sanz & Desiderio Romero, Los Presupuestos del Estado de 2021: una valoración, 2021). En el último apartado, se destacarán las conclusiones principales resultantes del trabajo. Asimismo, se enumerarán las limitaciones del estudio y las extensiones que pueda tener el trabajo. Como complemento, se incluyen los documentos correspondientes a las tablas de Excel utilizadas para los análisis cuantitativos de los importes liquidables del impuesto, así como de los análisis de las exenciones y deducciones de doble imposición en la bibliografía³.

¹ Las dos crisis referidas en estas líneas son: la crisis financiera del año 2008 y la última crisis del Covid-19. A través de los análisis gráficos se observarán en mayor énfasis la influencia de estos acontecimientos socioeconómicos en el apartado 1 del desarrollo del trabajo.

² Las estimaciones de este organismo se detallarán en mayor profundidad en el apartado 1.5.2.

³ Cuadros 0, 3.1, 3.3 y 8.5 del Informe Anual de Recaudación Tributaria (Agencia Tributaria, 2020)

Planificación



Desarrollo del trabajo

1. Impuesto sobre Sociedades: Análisis global de su importancia en la economía española y europea

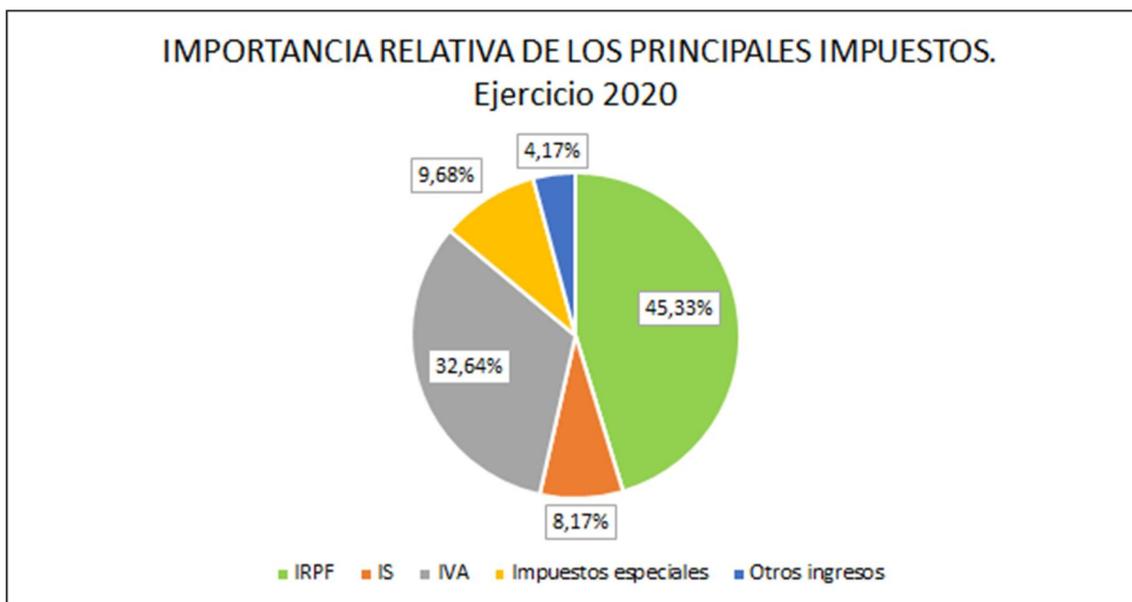
1.1 Análisis de importancia relativa del impuesto

La importancia del Impuesto sobre Sociedades en la Administración Pública es un dato necesario para su análisis. Por lo tanto, es clave conocer el papel que asume el impuesto en el sistema tributario español y la comparativa con otros tributos.⁴

Si analizamos la importancia relativa del Impuesto sobre Sociedades respecto a los ingresos tributarios totales obtenidos por la Administración Pública, el Impuesto sobre Sociedades sería el tercer impuesto con mayor recaudación, representando un 8,17% sobre los ingresos tributarios obtenidos por la Administración Pública en el ejercicio 2020. (GRÁFICO 1).

⁴ Esta información se obtuvo en base a los datos del Cuadro 0 del Informe Anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020 (Agencia Tributaria, 2020). Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_0.xlsx

Gráfico 1. Importancia relativa de los principales impuestos españoles y otros ingresos públicos. Ejercicio 2020



Fuente: Elaboración propia a partir del Cuadro 0. Ingresos tributarios totales. Resumen. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

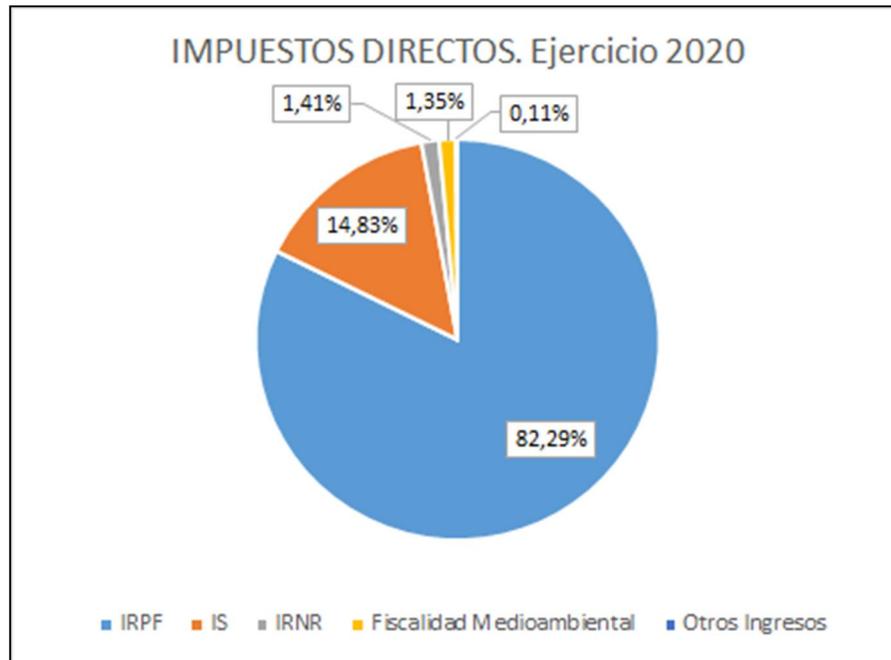
En el siguiente gráfico se analiza su importancia relativa respecto a otros impuestos directos en el ejercicio 2020. El Impuesto sobre Sociedades se situó como el segundo impuesto con los mayores ingresos tributarios detrás del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, representando un 14,83% del total de los impuestos directos recaudados ⁵(GRÁFICO 2).

⁵ En valores absolutos, el importe de los ingresos tributarios en millones de euros fueron los siguientes (Agencia Tributaria, 2020):

Impuesto de la Renta de las Personas Físicas	87.972
Impuesto sobre Sociedades	15.858
Impuesto de la Renta de No Residentes	1.511
Fiscalidad Medioambiental	1.441
Otros ingresos de impuestos directos	119
Impuesto sobre el Valor Añadido (corregido por el Suministro Inmediato de Información del IVA)	63.337
Impuestos especiales	18.790

Gráfico 2. Composición de los Impuestos directos en el sistema tributario español en el 2020

6



Fuente: Elaboración propia a partir del Cuadro 0. Ingresos tributarios totales. Resumen. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria⁷

1.2 Análisis de la evolución temporal del impuesto

A partir de la información del Informe Anual de Recaudación de la Agencia Tributaria, se puede mostrar la evolución del IS⁸ a través de tres gráficos que representan tres variables del impuesto: los ingresos tributarios, la BI⁹ consolidada y el impuesto devengado (GRÁFICOS 3, 4 Y 5). La

Otros impuestos indirectos	3.399
Tasas y otros ingresos	1.705

⁷ IRNR es el Impuesto de la Renta de no Residentes, IRPF es el Impuesto de la Renta de Personas Físicas e IS es el Impuesto sobre Sociedades.

⁸ Impuesto sobre Sociedades

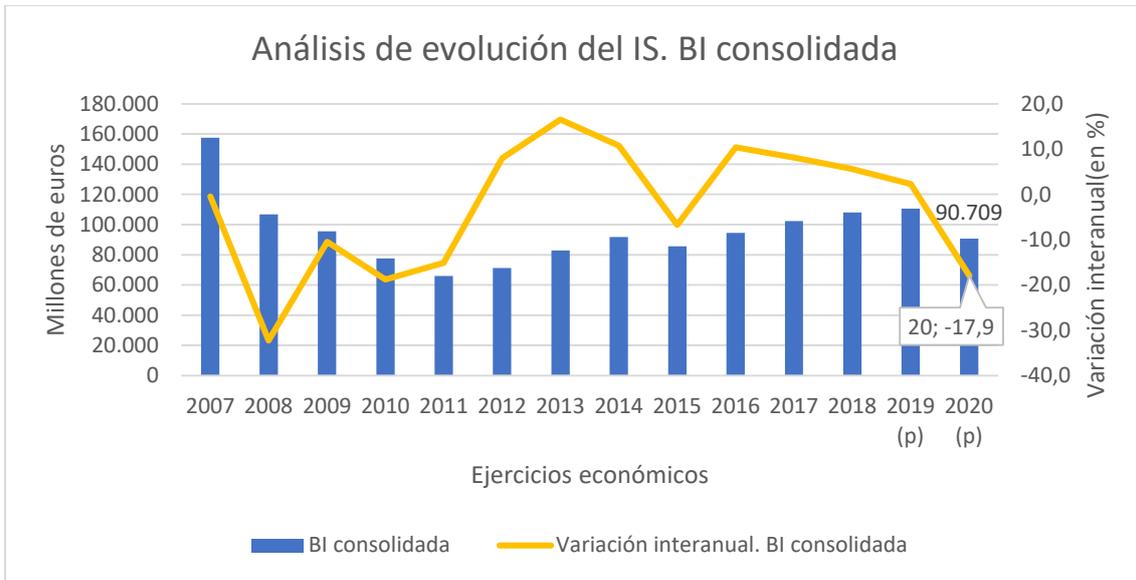
⁹ Base Imponible

evolución de los ingresos tributarios en el IS tuvo una fuerte caída en el año 2008 debido a la crisis económica, siendo la caída de los ingresos tributarios de un 32,2% respecto al año anterior. El máximo de ingresos se produce en el año 2007, con el importe de 44.823 millones de euros. Dicho máximo coincide con los máximos de la BI consolidada y del impuesto devengado, con los importes de 157.627 y 35.254 millones de euros respectivamente. El segundo máximo de ingresos tributarios se produce en el ejercicio 2019, cuando coincide con los segundos máximos de la BI consolidada y del impuesto devengado, siendo sus importes de 23.733, 110.502 y 22.499 millones de euros respectivamente. con una variación positiva del 20%. Durante el período comprendido entre 2013 y 2018, se observó variaciones causadas por la reforma legislativa del año 2014, como la caída de ingresos tributarios en el ejercicio 2012, debido a las políticas fiscales de consolidación. (Agencia Tributaria, 2012)

Sin embargo, según los datos previsionales del año 2019 y 2020, tanto los ingresos tributarios, como el impuesto devengado y la base imponible consolidada, sufren la segunda menor caída dentro del período de estudio. Esta caída es de 7.875 millones de euros para los ingresos tributarios, de 4.870 por el impuesto devengado y de 19.793 millones de euros para la BI consolidada desde el ejercicio 2019, con una variación interanual negativa de 33,18% en el ejercicio 2020 respecto al ejercicio anterior (GRÁFICO 5) (Agencia Tributaria, 2020). Las causas de esta situación no se deben únicamente a los malos resultados obtenidos en las sociedades por la crisis del Covid-19, sino que parte de ese descenso fue provocado por la cantidad de devoluciones solicitadas entregadas durante ese ejercicio, cuyo importe fue muy cuantioso en la declaración del 2018. Si no se reconoce el efecto de las devoluciones en la evolución del IS, entonces para los ingresos tributarios, “el descenso sería de alrededor del 23%, más acorde con la caída de los beneficios y de la base imponible del impuesto” (Agencia Tributaria, 2020)¹⁰.

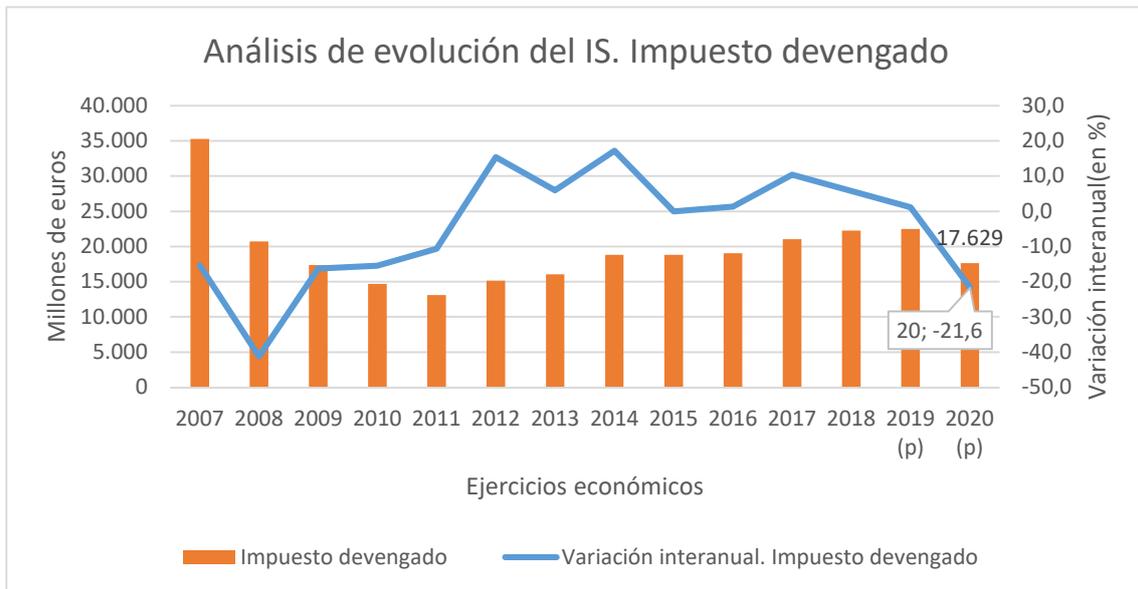
¹⁰ El importe del efecto de las devoluciones del ejercicio 2020 es de 2.994 millones de euros más respecto al año anterior (Agencia Tributaria, 2020). Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_3.3.xlsx

Gráfico 3. Análisis de la evolución del IS. BI consolidada



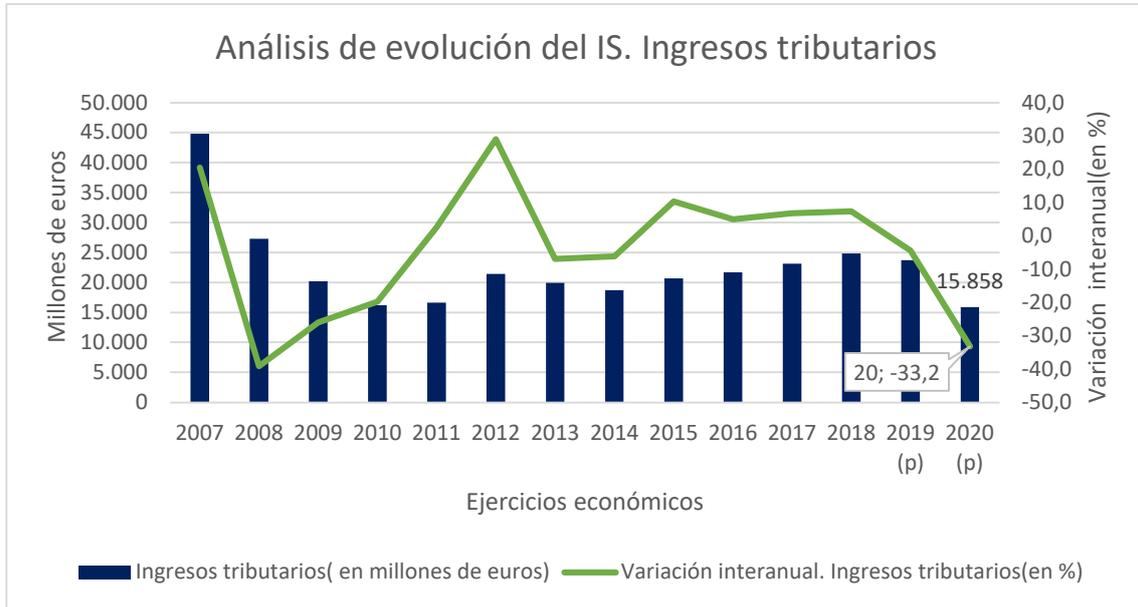
Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 3.1. Impuesto sobre Sociedades: Resultado, Base, Tipo, Impuestos devengados e Ingresos. Informe anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020. Agencia Tributaria

Gráfico 4. Análisis de la evolución del IS. Impuesto devengado



Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 3.1. Impuesto sobre Sociedades: Resultado, Base, Tipo, Impuestos devengados e Ingresos. Informe anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020. Agencia Tributaria

Gráfico 5. Análisis de la evolución del IS. Ingresos tributarios



Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 3.1. Impuesto sobre Sociedades: Resultado, Base, Tipo, Impuestos devengados e Ingresos. Informe anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020. Agencia Tributaria

1.3 Previsiones de la recaudación del impuesto: Ejercicios 2019,2020 y 2021

Ilustración 1. Cuadro de ingresos no financieros totales y del Estado 2019-2021

Ingresos no financieros totales y del Estado 2019-2021								
	Recaudación en millones de euros						Variación porcentual	
	2019		2020		2021		2020-2021 (%)	2019-2021 (%)
	Estado	Total	Estado	Total	Estado	Total	Total	Total
Tributarios	116.899	212.808	93.922	196.537	121.770	222.107	13,01	4,37
No tributarios	27.905	27.905	26.671	26.671	33.524	33.524	25,69	20,14
Total	144.804	240.713	120.593	223.208	155.294	255.631	14,53	6,20
Principales figuras impositivas								
	Estado	Total	Estado	Total	Estado	Total	Total	Total
IRPF	40.736	86.892	36.217	87.419	43.66	94.196	7,8	8,40
IS	23.733	23.733	17.993	17.993	21.720	21.720	20,71	-8,48
IVA+ I. especiales	43.165	92.918	31.382	82.795	44.227	94.029	11,95	1,2
Otros*	7.100	7.100	5.449	5.449	10.334	10.334	89,64	45,5

Nota: * Incorpora, entre otros conceptos no especificados en el presupuesto, la fiscalidad medioambiental.
Fuente: Elaboración propia a partir de Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2021.

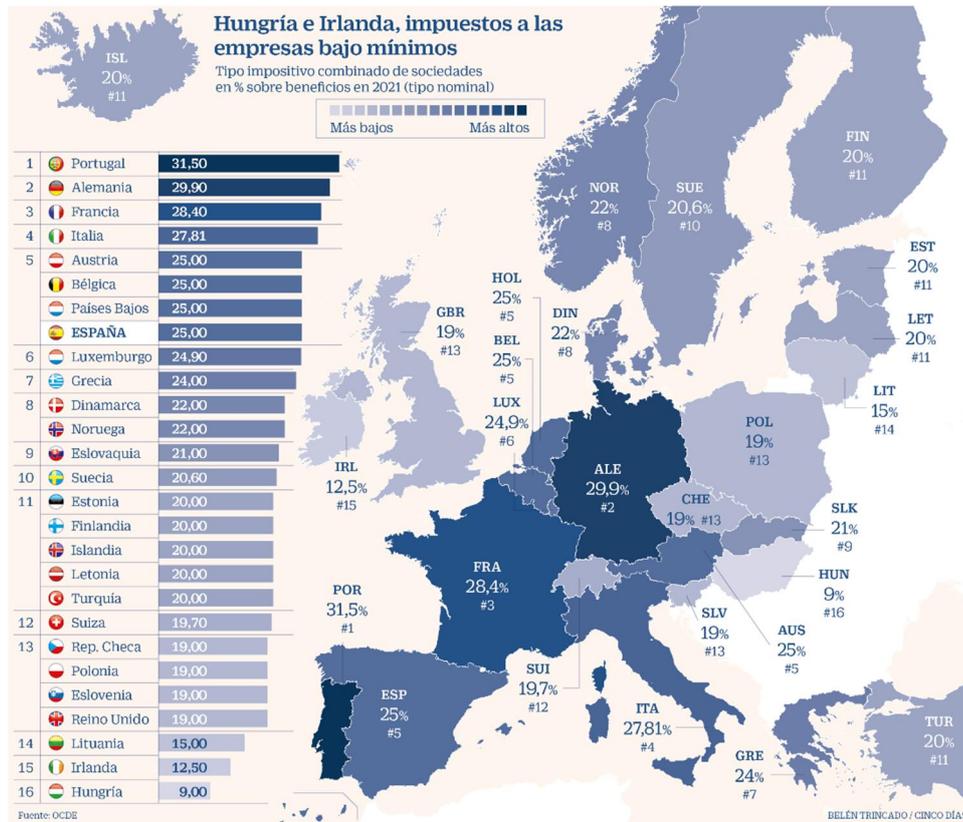
Fuente: Funcas, Los Presupuestos del Estado del 2021: una valoración (2021)

Según las estimaciones de Funcas (Sanz Sanz & Romero Jordán, Los Presupuestos del Estado de 2021: una valoración, 2021), para el período comprendido entre los ejercicios 2019, 2020 y 2021, se estima una caída de hasta el 8,48% de la capacidad recaudatoria del impuesto siguiendo la misma línea que otros impuestos, teniendo en cuenta que, en conjunto, los ingresos tributarios se reducirán en un 4,37% en el período comprendido entre los ejercicios 2019 y 2021 (ILUSTRACIÓN 1).

1.4 El Impuesto sobre Sociedades en el contexto europeo

En las siguientes imágenes se mostrará un análisis comparativo del Impuesto sobre Sociedades en España con el resto de los países de la Unión Europea (ILUSTRACIONES 2 Y 3). Según el gráfico siguiente, se observa que en España el tipo impositivo nominal se sitúa sobre el 25% para este año 2021. Este tipo nominal se sitúa entre los más altos de los Estados miembros, seguido de cerca por Luxemburgo(24,9%) y Grecia(24%).

Ilustración 2. Tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades en la UE

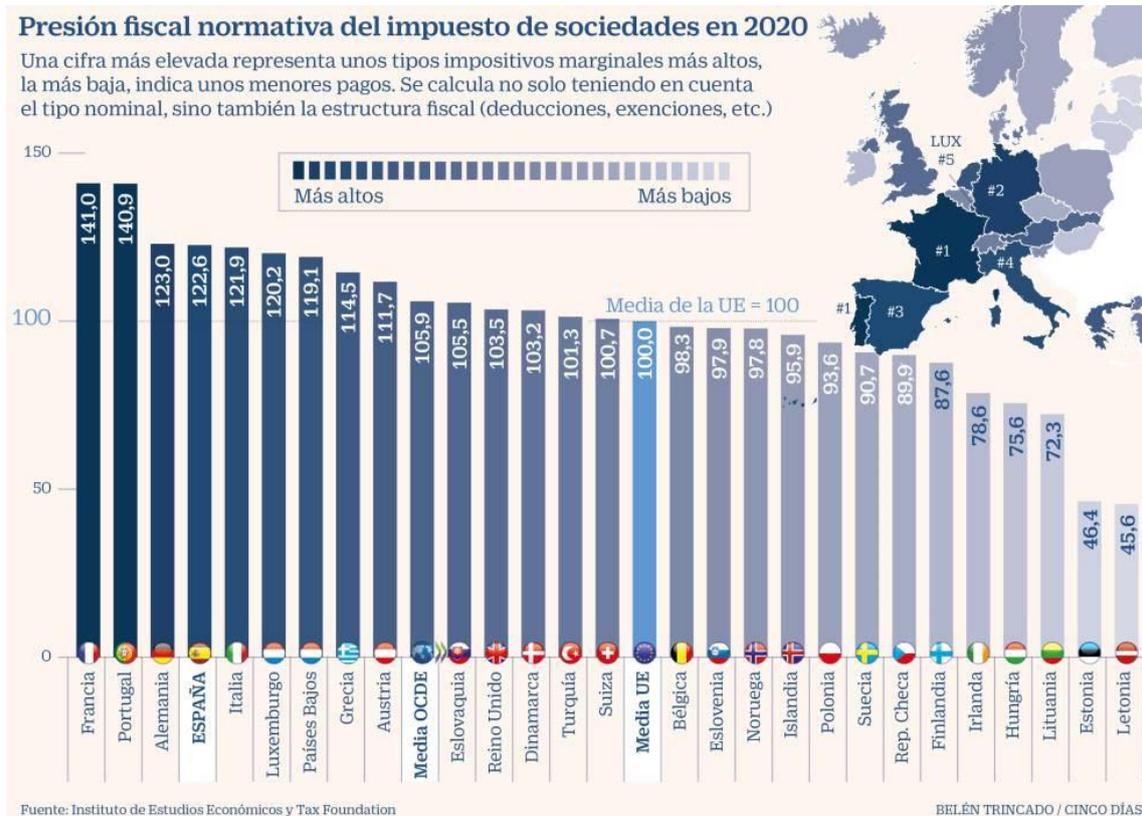


Fuente: Europa se asoma a la revolución del impuesto de sociedades global.
 Belén Trincado. Cinco días. El País Economía.

En relación con la recaudación total del Impuesto sobre Sociedades en estos países, situando la media de la UE en base 100, la presión fiscal en España de este Impuesto es del 122,6%, un 22,6% mayor que la media de la UE¹¹. En base a estos datos, es destacable la posición española al situarse entre los cuatro países de la UE con mayor presión fiscal de este impuesto, después de Francia (141%), Portugal (140,9%), Alemania (123%) y seguida de Italia (121,9%) o Luxemburgo (120,2%) respecto a la media de la UE. Estos datos llevan implícito los tipos impositivos marginales, es decir, una mayor presión fiscal implica un mayor tipo impositivo marginal(ILUSTRACIÓN 3).

¹¹ Unión Europea

Ilustración 3. Presión fiscal normativa del Impuesto sobre Sociedades en la UE en el 2020



Fuente: Europa se asoma a la revolución del impuesto de sociedades global.
Belén Trincado. Cinco días. El País Economía.

1.5 Acuerdo histórico: El impuesto mínimo global

1.5.1 Consideraciones previas al acuerdo

Desde el mes de marzo, la Unión Europea y Estados Unidos han estado desarrollando un único impuesto sobre sociedades global que sea igual para todos los países independientemente de las exenciones y deducciones aplicables en cada país.

Según la experta Stella Raventós, presidenta de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), uno de los pilares fundamentales del plan del único impuesto global, señala que el impuesto pagado en todo el mundo sobre ese impuesto mundial, teniendo en cuenta las deducciones por doble imposición, no sea menor a un porcentaje que en el momento del estudio

todavía no se había concretado. Aunque, en Estados Unidos ya se proponían un porcentaje del 21%. El otro pilar comentado por la experta es “buscar un nexo para que esa empresa tribute en el país donde tenga el mercado” (Raventós, 2021). Se podría interpretar que la entidad contribuyente tribute donde se realicen las actividades principales de la empresa independientemente de su domicilio habitual¹².

1.5.2 Acuerdo definitivo del G7: Valoraciones de su repercusión en la economía mundial

El día 5 de junio de 2021, el G7 se reunió para pactar, entre otros aspectos, la tasa de gravamen mínima global del IS. El acuerdo dio como resultado establecer el 15% de tipo mínimo de gravamen sobre la base imponible de las empresas. Otra de las novedades de este acuerdo es que las empresas tributan en el lugar de venta de bienes o prestación de servicios, en vez de tributar donde declaren sus beneficios. Los requisitos mínimos para exigir este tipo mínimo son “obtener un margen de beneficios superior al 10%, en cuyo caso pagarán un 20% de impuestos sobre sus ganancias globales” (Granda & Agencias, 2021). Actualmente ya existe el informe presentado el 1 de junio de 2021 elaborado por el centro de investigación EU Tax Observatory, dirigido por la Comisión Europea. Según el informe, España recibirá 700 millones de euros a mayores en recaudación del impuesto aplicando este tipo mínimo del 15%. Si se observa el cuadro A2 del Informe de la EU Tax Observatory, los países que mayor déficit fiscal obtendrían en sus ingresos serían Luxemburgo(146,8%) e Irlanda (86,9%). Respecto a España, se observa que su déficit fiscal no sería tan notable, sólo con un 2,4%. Estos datos están en base a los datos de 2016 recogidos en el informe (Baraké, Chouc, Neef, & Zucman, 2021). En este caso, se podría presuponer que el motivo de los elevados déficits de Luxemburgo e Irlanda es debido a los bajos tipos impositivos que se aplican en estos dos países, y donde se encuentran la mayoría de las sedes tecnológicas multinacionales.

¹² La información recogida en este apartado se ha obtenido antes del acuerdo del G7 del mes de junio, es por este motivo por lo que algunas de las estimaciones pueden diferir de los datos reales a la fecha actual.

Este pacto puede ser un golpe contra la evasión fiscal a nivel mundial posibilitando algunas modificaciones futuras en la doble imposición internacional, especialmente en aspectos relacionados con los convenios de doble imposición. Los países con estos convenios con España exigirían este tipo de gravamen mínimo para tributar en España. Sin embargo, según los aspectos comentados en el acuerdo, este requisito se aplicará sólo a empresas que estén en régimen de doble imposición internacional a través de requisitos mínimos contables y de tamaño, relacionadas en gran medida a actividades de innovación, que perciben mayor cuantía de deducciones y exenciones. Según el presidente del REAF del CGE Agustín Fernández¹³, "se benefician de ellas las grandes compañías que son de ese ramo tecnológico. Las telecomunicaciones, las informáticas" (Belinchón, 2021).

¹³ REAF es la abreviatura del Registro Economistas Asesorías Fiscales y CGE del Colegio General de Economistas.

2. Operativa del IS: El papel de la DD.II. en su funcionamiento

2.1. Funcionamiento general del Impuesto

El impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter personal y directo que grava las rentas generadas por las sociedades empresariales en territorio español. La normativa vigente de este impuesto está contemplada en la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1/01/2015 (Jefatura del Estado, 2015), y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado mediante el Real Decreto 634/2015, del 10 de julio (Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado, 2015). A partir de dichas normativas, se realizaron sucesivas modificaciones legales y adaptaciones, siendo la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, la última modificación de la Ley original del impuesto. El Impuesto sobre Sociedades grava las rentas a través del régimen general y por el régimen de Empresas de Reducida Dimensión. Este último incluye a sociedades que tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 100 millones de euros en el período impositivo anterior. Estos contribuyentes tendrán criterios fiscales diferentes respecto al régimen general. +

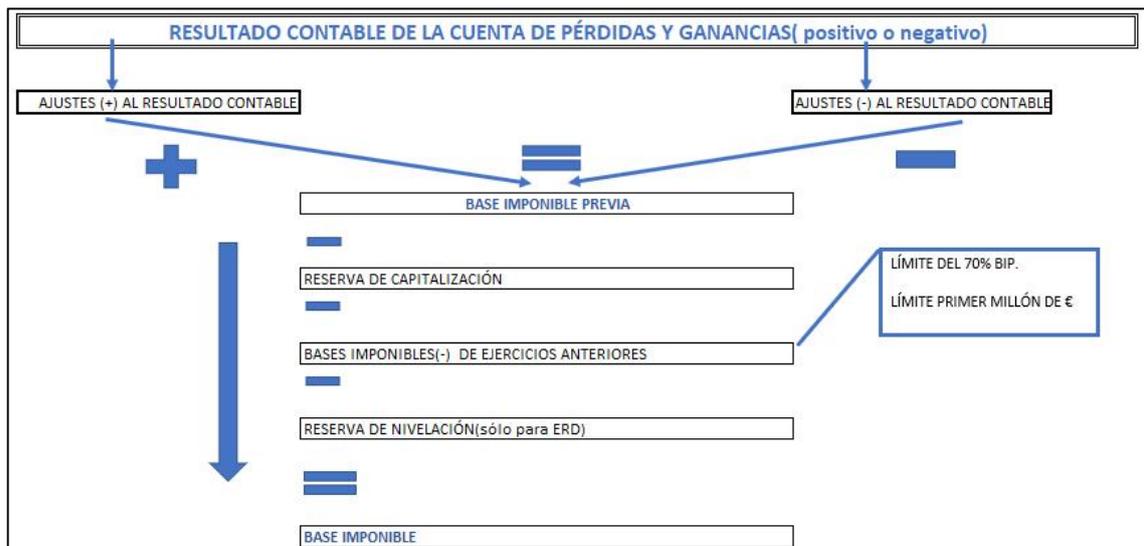
El hecho imponible constituye la obtención de renta por el contribuyente, sea del territorio español como del extranjero, en el territorio español. El período impositivo tiene la duración de 12 meses generalmente y coincide con el ejercicio económico de la entidad, mientras que el devengo coincide con el último día del período impositivo. En relación con la presentación de la declaración del impuesto, por regla general se realiza en los 25 días de los 6 meses siguientes a la finalización del período impositivo.¹⁴

¹⁴ Toda la operativa del impuesto en este apartado ha sido recogida por el libro destacado en este trabajo sobre el Impuesto sobre Sociedades (Pla Vall & Salvador Cifre, 2020) y en el documento recogido en el Campus Virtual de la Universidad de Santiago de Compostela referido al IS (Vázquez Taín, 2019). También a partir de la normativa vigente del impuesto recogida en el BOE(Boletín Oficial del Estado). (Jefatura del Estado, 2015)

La operativa del impuesto se mostrará en varias fases de desarrollo. Dichas fases están resumidas en esquemas que serán comentados en las siguientes líneas:

FASE I: CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

Ilustración 4. Esquema del funcionamiento del Impuesto sobre Sociedades



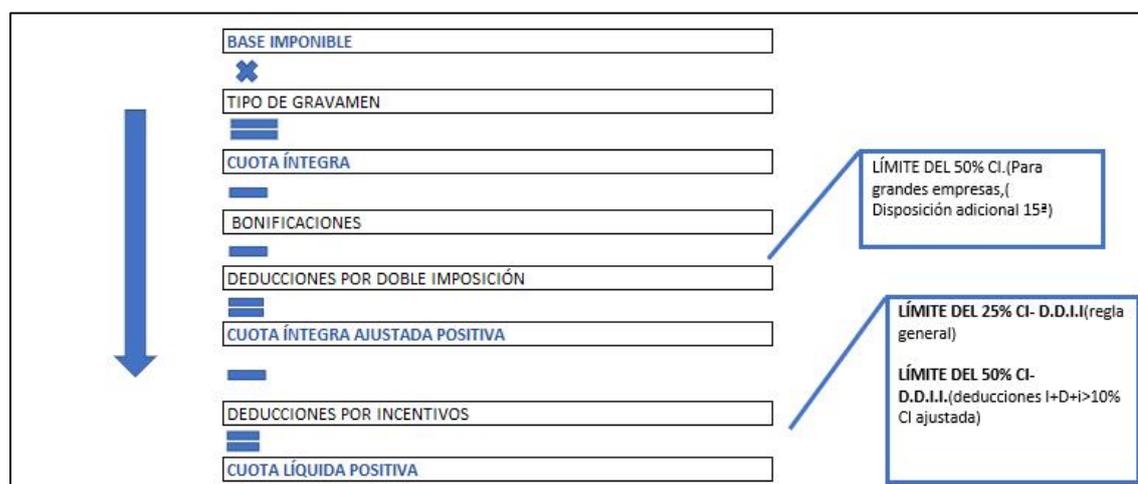
Fuente: Elaboración propia

El Impuesto sobre Sociedades se tributa a partir del resultado contable de las sociedades contribuyentes, a partir del cual se realizan ajustes extracontables que permiten ajustar el resultado contable a la normativa fiscal. La Base Imponible Previa es el resultado de dichos ajustes, que pueden ser debidos a deducciones de gastos, imputación temporal de ingresos u gastos distintos a la normativa contable, diferencias de valoración entre la normativa fiscal y contable o a otras reducciones en la Base Imponible Previa, como por ejemplo las exenciones. Una vez determinada la Base Imponible Previa, se calculan las reservas de capitalización y de nivelación (en caso de ser ERD¹⁵). Posteriormente, se compensan Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores con el límite del 70% sobre la Base Imponible en caso de que existan.

¹⁵ Empresas de Reducida Dimensión

FASE II: CÁLCULO DE LA CUOTA LÍQUIDA POSITIVA (BASE IMPONIBLE > 0)

Ilustración 5. Esquema del funcionamiento del Impuesto sobre Sociedades



Fuente: Elaboración propia

En este paso se multiplica la Base Imponible a un tipo de gravamen que, por regla general, será del 25% obteniendo como resultado la Cuota Íntegra. Dicha cuota se minorará por el importe de las bonificaciones y las deducciones por doble imposición internacional para obtener la Cuota Íntegra Ajustada positiva. Posteriormente, a ese resultado se le minoran las deducciones por otros incentivos, obteniendo así la Cuota Líquida positiva. En el caso de las deducciones por doble imposición internacional, se aplica un límite del 50% de deducción sobre la Cuota Íntegra en caso de grandes empresas¹⁶. En el caso de deducciones por otros incentivos, se aplica un límite conjunto general del 25% sobre la Cuota Íntegra Ajustada. Sin embargo, en el caso de que las deducciones de I+D+i¹⁷ superen el 10% de la Cuota Íntegra Ajustada, se aplicará el límite conjunto del 50% del importe de estas deducciones sobre dicha cuota.

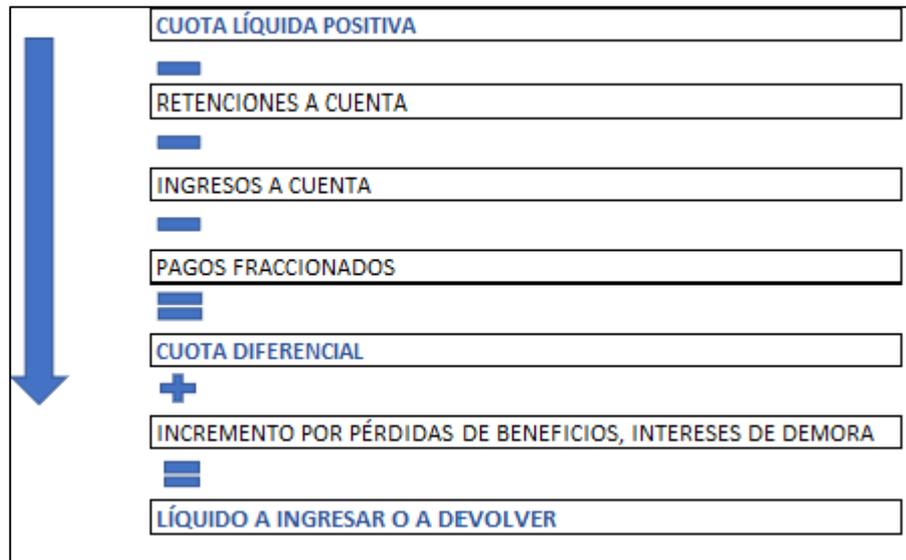
¹⁶ Límite recogido en la disposición adicional 15ª de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

Fuente: Jefatura del Estado. (2015, Enero 1). *Legislación consolidada*. Retrieved Junio 17, 2021, from Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>

¹⁷ Investigación, desarrollo e innovación

FASE III: CÁLCULO DEL LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER

Ilustración 6. Esquema del funcionamiento del Impuesto sobre Sociedades



Fuente: Elaboración propia

La Cuota Líquida positiva se minorada por retenciones y pagos a cuenta, obteniendo así la Cuota Diferencial. Finalmente, el último paso de la operativa del impuesto es calcular el Líquido a ingresar o a devolver, resultante de incrementar la Cuota Diferencial a través de incrementos por pérdidas de beneficios e intereses de demora. Según la normativa vigente, la Cuota Diferencial, la Cuota Líquida y la Cuota Íntegra serán siempre mayores o iguales a 0, por lo tanto, en caso de obtener una base imponible negativa se compensará en ejercicios posteriores como Líquido a devolver por la Administración Tributaria.

2.2. La doble imposición en el IS

La doble imposición se produce cuando un mismo hecho imponible, es decir, una renta obtenida por el contribuyente se grava en dos o más tributos semejantes (Coll Morales, 2020). Se puede clasificar en dos tipos de doble imposición con relación al IS:

- Doble imposición económica: se produce cuando una misma renta es gravada a dos o más personas simultáneamente. En el caso de la Doble Imposición Internacional, se producirá cuando la sociedad residente en España recibe dividendos u otras plusvalías por participación en beneficios en sociedades extranjeras respecto al impuesto que se aplica sobre la entidad repartidora de beneficios (impuesto subyacente).
- Doble imposición jurídica: se produce cuando se gravan dos impuestos de jurisdicciones distintas a un mismo contribuyente. En el caso de la Doble Imposición Internacional, se dará cuando una renta obtenida por una entidad residente en España es gravada por el Impuesto sobre Sociedades y uno extranjero, independientemente de si se ha recibido a través de un Establecimiento Permanente.

Los incentivos fiscales por doble imposición internacional se dividen en exenciones y deducciones sobre la cuota íntegra. Ambos son mutuamente excluyentes ya que, si el contribuyente está sometido a una exención, no puede recibir una deducción simultáneamente por la misma renta. Las exenciones son ajustes extracontables negativos en la Base Imponible Previa, denominadas reducciones de la Base Imponible (ILUSTRACIÓN 7). Las exenciones también son consideradas Diferencias Permanentes Negativas según la normativa contable española del Plan General Contable (Ministerio de Economía y Hacienda, 2007).

En cuanto a las deducciones por doble imposición, minoran la cuota íntegra por su importe íntegro, aplicando un límite del 50% sobre la cuota íntegra en caso de que el contribuyente cumpla la Disposición adicional 15ª de la Ley.

Ilustración 7. Principales ajustes extracontables y deducciones sobre la cuota íntegra del IS

Ajustes extracontables	Deducciones sobre la cuota íntegra
<ul style="list-style-type: none">•Gastos no deducibles•Amortizaciones•Deterioros de valor y provisiones•Operaciones a valor de mercado•Operaciones vinculadas•Operaciones a plazos•Reducciones/Rentas exentas*•Libertad de amortización•Arrendamientos financieros	<ul style="list-style-type: none">•Deducciones por doble imposición internacional*•Deducciones por I+D+i•Deducciones por inversiones cinematográficas, series o espectáculos en vivo•Deducciones por creación de empleo•Deducciones de empleo por trabajadores con discapacidad

***Incentivos relacionados con la doble imposición**

Fuente: Elaboración propia a partir del libro destacado en este trabajo: Pla Vall, Á., & Salvador Cifre, C. (2020). *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General y de Reducida Dimensión* (12º ed.). Valencia: tirant lo blanch. Retrieved Junio 13, 2021

2.2.1. Exenciones por doble imposición. Artículos 21 y 22

Las exenciones se aplican sobre los dividendos y plusvalías obtenidas por el contribuyente de una entidad no residente (artículo 21) y por otras rentas obtenidas a través de un Establecimiento Permanente (artículo 22). Las primeras sólo se aplicarán si el porcentaje de participación directa o indirecta es, por lo menos, del 5% sobre el capital, o que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Como requisito adicional, la participación debe tener al menos un año de antigüedad desde el día anterior a ser exigible el dividendo.

En el caso de la participación de capital provenga de una entidad no residente, la entidad participada tiene que estar sujeta y no exenta por un impuesto extranjero similar o idéntico al IS con un tipo nominal de al menos del 10% en el ejercicio en que se obtuvieron dichos beneficios repartidos, sin importar las exenciones o deducciones aplicadas. Sin embargo, esta exención no se aplica si se aplican las deducciones por doble imposición por la misma renta, cuando la entidad resida en un paraíso fiscal, que genere gastos fiscalmente deducibles en la entidad

pagadora o que se distribuyan dividendos por entidades del sector de hidrocarburos y otras entidades bonificadas.

En el caso de exenciones a través de EP¹⁸, se consideran rentas exentas las rentas positivas (plusvalías u otras rentas) por EP en caso de que las entidades participadas hayan tributado por un impuesto extranjero similar o idéntico al Impuesto sobre Sociedades con, al menos, un tipo nominal del 10%.

2.2.2. Deducciones por doble imposición internacional. Artículos 31 y 32

Las deducciones por doble imposición internacional se subdividen en dos grupos: las deducciones por doble imposición jurídica y las de doble imposición económica¹⁹. Las deducciones por doble imposición jurídica se valorarán por el menor valor de: el importe efectivo de la renta obtenida en el extranjero por el tipo de gravamen idéntico o similar al del impuesto sobre Sociedades, o el importe de la cuota íntegra que en España se pagaría por estas rentas si se obtuvieran en territorio español. Para grandes empresas que hayan obtenido un Importe Neto de Cifra de Negocios superior a los 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo actual (Disposición Adicional 15ª de la Ley del Impuesto), el importe de las deducciones de esta naturaleza no puede exceder del 50% de la cuota íntegra.

Las deducciones por doble imposición económica se aplicarán cuando se cumplan los siguientes requisitos para poder deducir tales rentas: una participación en el capital de la entidad no residente de al menos el 5%, o que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros y que la participación sea continuada desde el momento exigible de los beneficios a repartir en el primer año desde la exigibilidad de los beneficios.

¹⁸ Establecimiento Permanente

¹⁹ Las definiciones de ambas DDII están recogidas en el apartado 2.2.

Ambas deducciones no podrán exceder del límite del importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se obtuvieran en territorio español.

3. Ajustes normativos recientes del IS

3.1. Ajustes normativos de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, de 28 de noviembre del año 2014.

La normativa antecedente a la actual del Impuesto sobre Sociedades fue el Real Decreto Legislativo 4/2004 del 5 de marzo, Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobada el 5 de marzo del año 2004. En este apartado se indicarán las medidas más representativas de la Ley 27/ 2014 y las repercusiones que tuvo esta reforma legislativa con relación al tratamiento de la doble imposición respecto al RDL 4/2004²⁰.

Una de las novedades con mayor repercusión fue la introducción de los conceptos de doble imposición jurídica y económica internacional, referidas en los artículos 31 y 32 respectivamente de la Ley 27/2014, que sustituyeron al término general de doble imposición internacional.

La eliminación del artículo 30 del RD 4/2004 del TR del Impuesto sobre Sociedades²², que consideraba la deducción por doble imposición interna de los dividendos y participaciones, fue

²⁰ Real Decreto Legislativo

²¹ Los ajustes fueron obtenidos a partir del documento comparativo de la Agencia Tributaria (Agencia Tributaria, 2014).

²² TR: Texto refundido

la segunda modificación conceptual de la reforma. Este cambio es el causante de la introducción de los dividendos y participaciones procedentes de entidades residentes susceptibles de exención por el artículo 21 de la Ley 27/2014, eliminando su derecho a deducir en la cuota íntegra.

A continuación, se mostrarán las modificaciones más relevantes desglosadas por artículos de ambas normativas.

Artículo 21

- La medida más importante en este artículo es la ampliación de la exención a las rentas que procedan de entidades residentes, requisito que hasta ese momento se restringía a entidades no residentes.
- Se añaden nuevas excepciones de aplicación con la creación del apartado 8.
- Se elimina el requisito previo de la entidad receptora de obtener, al menos, el 85% de los ingresos del ejercicio, de las entidades citadas en el apartado c) del apartado 1 de artículo 21 del RDL 4/2004, TR del IS.

Artículo 22

- La principal modificación de este artículo es la ampliación de los requisitos de aplicación de la exención, por la que la entidad no residente debe estar sujeta y no exenta a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de al menos el 10%.

Artículo 31

- Todos aquellos gastos susceptibles de doble imposición internacional que no cumplan los requisitos de aplicación de deducción en la cuota íntegra, se pueden considerar gastos fiscalmente deducibles a partir de la Ley 27/2014.

- En caso de insuficiencia de la cuota íntegra, las deducciones no aplicadas se podrán compensar en ejercicios siguientes, incluyendo la eliminación del período máximo de 10 años para deducir las cantidades no deducidas.
- Se introduce un apartado 7, referido al plazo de prescripción de 10 años para que la Administración ejerza derecho de comprobación de las deducciones pendientes de aplicación. Una vez terminado el plazo de prescripción, el contribuyente tiene la obligación de acreditar dichas deducciones.

Artículo 32

- Se incorpora el requisito de aplicación de la deducción de que el valor de adquisición de la participación sea de al menos de 20 millones de euros.
- Se añade el apartado 6, referido a la tributación de las rentas negativas para formar parte de un grupo de sociedades con el contribuyente. El importe de dichas rentas minorará la renta positiva de la transmisión y de las rentas en régimen de exención.
- Al igual que en el artículo 31, se aplica el plazo de prescripción de 10 años para el derecho de comprobación de la Administración para las deducciones pendientes.

3.2. Ajustes normativos de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de los Presupuestos Generales del Estado del año 2021

Las exenciones por doble imposición internacional limitaban hasta año 2020 el 100% de las rentas obtenidas por dividendos o plusvalías recibidas de entidades extranjeras, al igual que pasaba con otras rentas a través de Establecimientos Permanentes por el artículo 21 y 22 de la Ley respectivamente. Este año, el Proyecto de Ley del año 2021, posteriormente ya formalizado en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de los PGE²³ (Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado,

²³ Presupuestos Generales del Estado

2020), ha reducido esa limitación hasta el 95% por conceptos de gastos de gestión referida en el artículo 65 de la Ley.²⁴ Siguiendo la línea de este artículo, se añade un apartado 11 en el artículo 21 de la Ley 27/2014, donde se recogen las excepciones de exención. Una excepción es el límite máximo del importe neto de cifra de negocios de 40 millones de euros siempre que cumpla las siguientes condiciones:

- La entidad debe ser una entidad no patrimonial
- La entidad no puede formar parte de un grupo empresarial
- La entidad no puede tener una participación de capital de otra entidad en más del 5% del capital.

Otro requisito para considerar la excepción de la aplicación de la limitación sería que los dividendos o participaciones sean de entidades creadas a partir del 1/01/2021. Finalmente, que existan dividendos o plusvalías adquiridas en los tres siguientes períodos impositivos después del año de constitución de la entidad participada. Se elimina también el requisito de poseer un valor de adquisición de la participación en la entidad no residente de por lo menos de 20 millones de euros.

En el caso de las deducciones también se observan modificaciones en los requisitos de aplicación por el artículo 32 de la Ley 27/2014:

- El porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o fondos propios de la entidad no residente debe ser un mínimo del 5%
- El importe de las deducciones no debe superar al importe de la cuota íntegra menos un 5% por gastos de gestión que se pagaría en territorio español
- Se deben respetar las excepciones del apartado 11 del artículo 21.

Las rentas por transmisión de participación, según el artículo 100 de la Ley, se determinan a través del importe de los beneficios sociales más el valor de adquisición de dicha participación,

²⁴ Nota: Se debe considerar la Corrección de errores de la Ley aprobada el día 20 de abril de 2021. (Jefatura del Estado, 2021)

menos el 5% por gastos de gestión. Finalmente, los requisitos descritos deberán cumplirse en los períodos impositivos comprendidos entre el periodo 2021 y 2025 según la modificación de la disposición transitoria cuadragésima de la Ley 11/2020.

3.3. Análisis del impacto de los ajustes normativos recientes en la doble imposición. Recaudación y evolución temporal

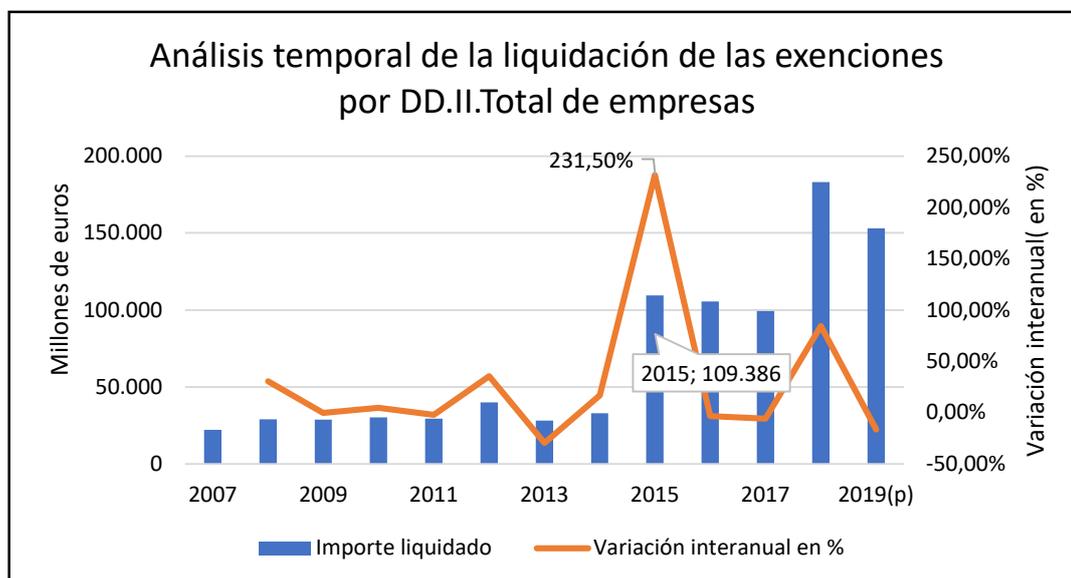
A partir de la información recogida del Informe Anual de Recaudación Tributaria del ejercicio 2020, podemos analizar con profundidad los cambios más recientes de las exenciones y deducciones por doble imposición. Además, se muestran en las figuras siguientes los importes de la liquidación tanto por el total de sociedades contribuyentes como de forma desglosada, añadiendo un análisis temporal de la variación interanual de dichos importes. Estos importes se muestran en valor absoluto para una mejor comprensión del lector de las gráficas y las tablas mencionadas. Se añaden los datos recogidos en el período 2015-2019 en los dos siguientes cuadros sobre la liquidación de las exenciones y deducciones por doble imposición a valores absolutos y con las variaciones interanuales de cada área de estudio.²⁵

3.3.1. Análisis de las exenciones por doble imposición

Según los datos recogidos en los análisis, las exenciones por doble imposición reflejan un cambio de tendencia a partir del ejercicio 2015. Este cambio se refleja en el ejercicio 2015 con una variación porcentual positiva de hasta el 231,5% respecto al ejercicio anterior para todas las sociedades, siendo la mayor variación registrada hasta ese momento, con un importe de liquidación a valores absolutos de 109.386 millones de euros para el ejercicio 2015. En el último ejercicio estimado del 2019, la liquidación de las exenciones ascendieron a 153.080 millones de euros, con una variación interanual negativa de 16,37% respecto al ejercicio anterior (TABLA 1 Y GRÁFICO 6).

²⁵ Todos los datos referidos a la liquidación de las exenciones y deducciones por doble imposición se recogen el Cuadro 8.5. del Informe Anual de Recaudación Tributaria (Agencia Tributaria, 2020)

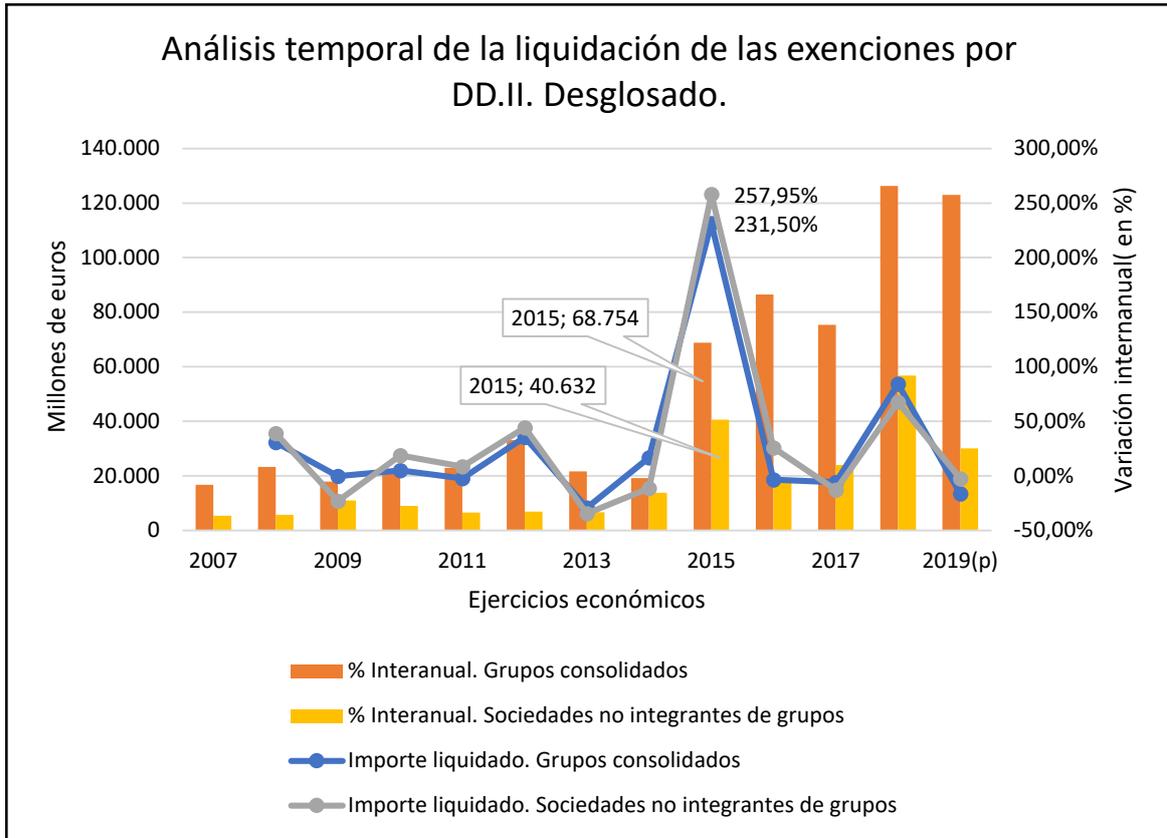
Gráfico 6. Análisis temporal de la liquidación de las exenciones por DD.II. Conjunto total de empresas contribuyentes



Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipos de empresa. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

En las siguientes figuras, se muestra en análisis anterior de la liquidación de las exenciones desglosado en sociedades pertenecientes a grupos, y sociedades no integradas en grupos. Respecto a las primeras, los datos más destacables son en el ejercicio 2018, siendo 126.309 millones de euros el importe liquidado en valor absoluto de exenciones para sociedades integradas en grupos. La variación interanual es del 258% respecto al año anterior. Las sociedades no integradas en grupos liquidan en menor medida estas exenciones, con el dato más destacable de la variación interanual del ejercicio 2015 del 195% aproximadamente. Para el último ejercicio observado, del 2019, el importe liquidado es de 122.294 millones de euros para sociedades pertenecientes a grupos, y de 30.106 millones de euros para las sociedades no integradas en grupos.(GRÁFICO 7 Y TABLA 1).

Gráfico 7. Análisis temporal de la liquidación de las exenciones por DD.II. Desglosado²⁶



Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipos de empresa. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

²⁶ DD.II: Doble Imposición

Tabla 1. Cuadro-resumen de cifras de las exenciones por doble imposición. Valores absolutos y tasas de variación interanuales

Exenciones por doble imposición. Liquidación	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total. Importe liquidado*	32.997	109.386	105.623	99.343	183.051	153.080
Total. Variación interanual (en %)	16,76%	231,50%	-3,44%	-5,95%	84,26%	-16,37%
Grupos consolidados. Importe liquidado*	19.208	68.754	86.432	75.324	126.309	122.974
Grupos consolidados. Variación interanual (en %)	-11,36%	257,95%	25,71%	-12,85%	67,69%	-2,64%
Sociedades no grupos. Importe liquidado*	13.790	40.632	19.190	24.018	56.741	30.106
Sociedades no grupos. Variación interanual (en %)	109,19%	194,65%	-52,77%	25,16%	136,24%	-46,94%

*En millones de euros

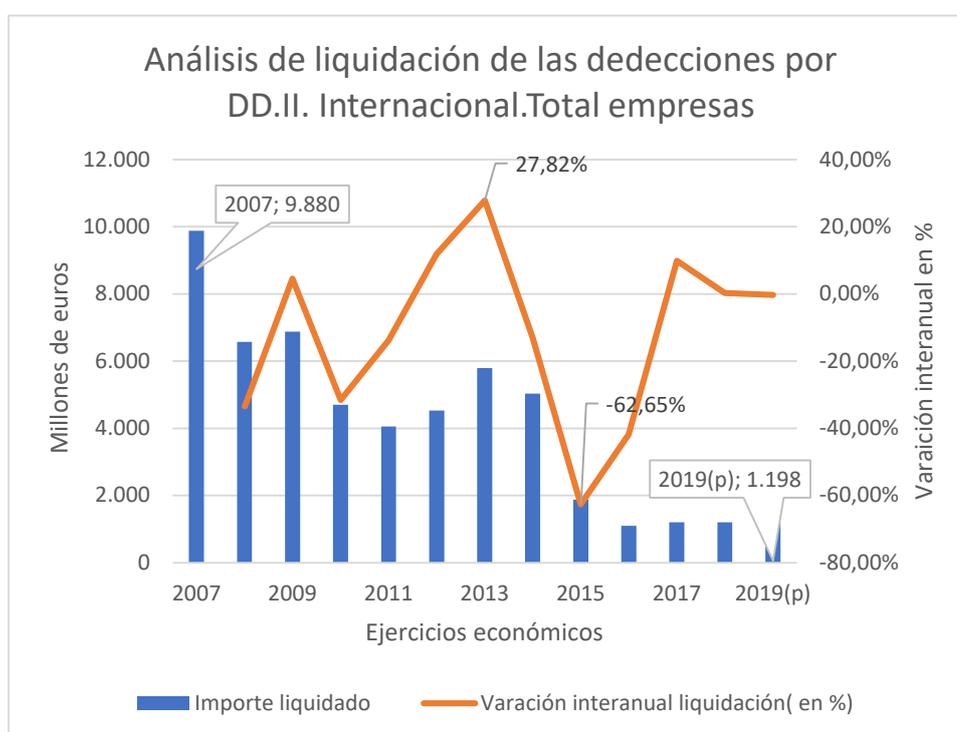
Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipos de empresa. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

En base al cuadro anterior, se puede calcular aproximadamente la pérdida de recaudación de las exenciones por doble imposición a partir del ejercicio 2014. Si se calcula el importe liquidado de las exenciones y se multiplica por el tipo impositivo, se obtiene el importe recaudado perdido en el impuesto. El importe de la recaudación perdida en el ejercicio 2014 para el total de empresas, fue de 8249,25 millones de euros, y en el ejercicio 2015 ese importe ascendió a 27.346,5 millones de euros, dando como resultado una diferencia positiva de 19.097,25 millones de euros en el período 2014-2015. Los resultados están bajo un supuesto tipo impositivo general de referencia del 25%. Se observa entonces que hay una mayor pérdida de recaudación a partir de la aplicación de la Ley 27/2014 debido a la consideración de la doble imposición interna en la base de estas exenciones.

3.3.2. Análisis de las deducciones por doble imposición internacional

En el caso de las deducciones por doble imposición los resultados recogidos son diferentes. Respecto a los datos totales, el importe de la liquidación de las deducciones por doble imposición internacional asciende a 1.198 millones de euros, destacando un máximo en el ejercicio 2007 por el importe de 9.880 millones de euros. La variación interanual tiene un mínimo en el ejercicio 2015, por la caída del 62,65% del importe liquidado respecto al ejercicio 2014 (GRÁFICO 8 Y TABLA 2).

Gráfico 8. Análisis de liquidación de las deducciones por DD.II. Conjunto total de empresas contribuyentes



Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipos de empresa. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

Según el análisis desglosado por sociedades dentro de grupos y las que no pertenecen a dichos grupos, se observa un máximo del importe liquidado en valor absoluto de 8.684 millones de euros en el ejercicio 2007 para sociedades integradas en grupos, con una variación interanual máxima del 65,75% del ejercicio 2013 respecto al año anterior. En el caso de las sociedades no integradas en grupos, su máximo importe liquidado es de 4.037 millones de euros para el ejercicio 2007, con una variación interanual máxima negativa aproximadamente del 89% en el

ejercicio 2015. Para el último ejercicio ,2019, el importe liquidado de las sociedades en grupos y las que no están integradas en dichos grupos es de 2.610 y 248 millones de euros respectivamente. En relación con las variaciones interanuales respecto al ejercicio 2018, para las primeras es de 10, 61% y 10,55% negativos respectivamente. (GRÁFICO 9 Y TABLA 2).

Gráfico 9. Análisis temporal de la liquidación de las deducciones por doble imposición internacional. Desglosado



Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipos de empresa. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

Tabla 2. Cuadro-resumen de las cifras de las deducciones por doble imposición. Valores absolutos y tasas de variación interanuales

Deducciones por doble imposición. Liquidación	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total. Importe liquidado*	5.030	1.878	1.093	1.200	1.203	1.198
Total. Variación interanual (en %)	-13,15%	-62,65%	-41,82%	9,81%	0,22%	-0,36%
Grupos consolidados. Importe liquidado*	3.766	2.760	2.300	2.205	2.360	2.610
Grupos consolidados. Variación interanual (en %)	-14,98%	-26,73%	-16,64%	-4,15%	7,01%	10,61%
Sociedades no grupos. Importe liquidado*	2.489	262	222	261	277	248
Sociedades no grupos. Variación interanual (en %)	-1,82%	-89,47%	-15,31%	17,80%	5,81%	-10,55%

*En millones de euros

Fuente: Elaboración propia a partir del cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipos de empresa. Informe anual de recaudación tributaria 2020. Agencia Tributaria

Según el cuadro anterior, al igual que en el caso del análisis de las exenciones, se puede determinar la pérdida de la recaudación por la aplicación de las deducciones. En el ejercicio 2014, en el total de empresas, la pérdida de recaudación sobre la cuota íntegra es de 5.030 millones de euros, y en el ejercicio 2015, esa pérdida asciende a los 1.878 millones de euros., siendo la diferencia negativa de 3.152 millones de euros en el período 2014-2015. Esta menor pérdida de presión fiscal se debe a la eliminación de la deducción sobre la cuota íntegra por doble imposición interna, ya considerada dentro del apartado de las exenciones por doble imposición según la Ley 27/2014.

3.3.3. Resultados de los análisis anteriores

Según los datos analizados en las anteriores gráficas, se observan los efectos destacados de los cambios normativos de la Ley 27/2014. La eliminación del artículo 30 en el RD 4/2004²⁷, y, por consiguiente, el cambio de criterio como deducción en la cuota íntegra a exención de la base imponible de las rentas derivadas de dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades residentes. Este cambio de criterio es el principal causante del aumento de la cuantía liquidada de las exenciones por doble imposición a partir del ejercicio 2015 según las gráficas del análisis de las exenciones (GRÁFICOS 6 Y 7) y la Tabla 1. En cambio, al eliminar la deducción por doble imposición interna, el importe liquidado de las deducciones por doble imposición se reduce a partir del mismo ejercicio económico (GRÁFICOS 8 Y 9).

Otro de los datos destacables es la diferencia de importe liquidado entre sociedades integradas en grupos empresariales de las que no están integradas en dichos grupos (GRÁFICOS 9 Y 7). Según el artículo 32 (apartado b del punto 1), los dividendos y participaciones que procedan de otras entidades que formen con el contribuyente un grupo de sociedades, también se tendrán en cuenta para el requisito temporal de aplicación de la deducción. Por consiguiente, se tiene que mantener dichas rentas de forma continua tanto desde el momento de adquisición como en el resto de los ejercicios de tenencia de dichas rentas (Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado, 2015). Esta situación hace que existan más sociedades integradas en grupos que sociedades individuales que cumplan esta condición referida en la Ley 27/2014 y en el RDL 4/2004 en términos generales²⁸. En resumen, este es el motivo por el que las sociedades individuales recibieron un menor importe total liquidado de deducciones por doble imposición internacional que las sociedades que formaron o forman parte de un grupo.

²⁷ RD: Real Decreto

²⁸ RDL: Real Decreto Legislativo

3.3.4. Previsiones del impacto recaudatorio para el ejercicio 2021 de los ajustes de la Ley 11/2020

En base al análisis del impacto de los cambios normativos de la Ley 11/2020, se puede reflejar el impacto recaudatorio según los datos estimados de Funcas (Sanz Sanz & Romero Jordán, Los Presupuestos del Estado de 2021: una valoración, 2021). Para el ejercicio 2021, se estima que el impacto que tendrá la limitación por la disminución del 5% sobre las exenciones por doble imposición tendrá el importe de 473 millones de euros, sólo para empresas que tengan un importe neto de cifra de negocios superior a los 40 millones de euros. (ILUSTRACIÓN 8).

Ilustración 8. Cuadro del impacto recaudatorio estimado de los ajustes del PGE-2021

Cuadro 6 Cambios normativos de naturaleza impositiva en PGE-2021	
Cambio normativo	Impacto recaudatorio 2021 (millones de euros)
Incremento de 2 puntos porcentuales del tipo marginal para bases liquidables generales > 300.000 euros y de 3 puntos para bases liquidables del ahorro > 200.000 euros*.	144
Subida del 2 % al 3 % a patrimonios netos > 10 millones de euros en el impuesto sobre el patrimonio.	339
Modificación de los límites de la reducción por aportaciones a planes de pensiones.	0/580**
Subida del IVA del 10 % al 21 % a las bebidas azucaradas o edulcoradas.	340
Incremento de 38 euros por cada 1.000 litros en el gravamen del diésel.	0/450***
Incremento de la accisa de las primas de seguros del 6 % al 8 %.	455
Limitación al 95 % exención dividendos y plusvalías en el IS a empresas con cifra de negocios > 40 millones de euros.	473
Impuesto sobre transacciones financieras (0,2 % sobre operaciones de compra de acciones españolas cotizadas con capitalización bursátil > 1.000 millones de euros).	850
Impuesto sobre determinados servicios digitales (3 % sobre ingresos de servicios publicidad e intermediación en línea y venta datos) sobre empresas con ingresos mundiales > 750 millones de euros y en España > 3 millones de euros.	750
Total medidas	3.351

Notas: * Se refiere a los tramos de la tarifa estatal de la base liquidable general. En el caso del ahorro el incremento se refiere al conjunto de las tarifas estatales y autonómicas. ** Ganancia recaudatoria diferida a 2022, en 2021 la ganancia recaudatoria será nula. *** Finalmente, este incremento en la accisa del diésel fue retirado en el proceso de aprobación del presupuesto. Inicialmente, el Gobierno estimaba una ganancia recaudatoria de 450 millones de euros.

Fuente: Gobierno de España, (2020a).

Fuente: FUNCAS, Los Presupuestos del Estado del 2021: una valoración (2021)

Conclusiones, limitaciones y ampliaciones

El comercio internacional y la globalización son algunos de los grandes pilares de la economía mundial que han entrado en auge en las últimas décadas, en gran parte por las innovaciones recientes en la comunicación y el transporte. Ante este entorno más cambiante y complejo, las Administraciones Tributarias de la mayoría de los países del mundo tuvieron la necesidad de aplicar normativas que regulasen esas relaciones internacionales y, de esa forma, impedir actos ilegítimos en las relaciones empresariales en el comercio internacional y nacional en materia fiscal. El primer objetivo de este trabajo fue reflejar la importancia del Impuesto sobre Sociedades tanto en el sistema tributario español como europeo. El segundo pilar del trabajo ha sido introducir el concepto de la doble imposición y su relación con el Impuesto sobre Sociedades, además de los cambios normativos más importantes que hayan afectado al tratamiento de la doble imposición y de sus análisis cuantitativos en la recaudación del impuesto.

Este trabajo ha podido conseguir los objetivos marcados gracias a los análisis estadísticos relativos a la información recogida de la Agencia Tributaria y a las interpretaciones legales adecuadas, según la normativa referida a este impuesto. Estas investigaciones permitieron aportar datos más objetivos y consistentes, que a su vez mejoraron la validez de las explicaciones técnicas y legales tanto del impuesto como del tratamiento de la doble imposición. Según los análisis, el Impuesto sobre Sociedades ha sufrido dos grandes alteraciones en su recaudación. La primera, reflejada en el Gráfico 5 durante el ejercicio 2008 en plena crisis económica, los ingresos tributarios se desplomaron con una variación negativa interanual de más del 40%. Es de presuponer que muchas empresas comenzaron a obtener pérdidas, provocando una disminución de los ingresos tributarios. La última caída observada de la recaudación fue en el ejercicio 2020, cuyo factor determinante fue la paralización económica debido a los confinamientos y restricciones por el virus Covid-19. Sin embargo, según las valoraciones del

Informe Anual de Recaudación Tributaria del año 2020, existe otro factor que tiene relación: las devoluciones solicitadas en la declaración del año 2018. Como conclusión, la caída de ingresos respecto al ejercicio 2019 fue del 23% en vez del 33% considerando el efecto de las devoluciones a contribuyentes (Agencia Tributaria, 2020). Por último, el acuerdo del G7 puede suponer en un próximo cambio de criterios en la consideración de la doble imposición internacional. La causa es la introducción de un tipo impositivo único y universal que unificaría la fiscalidad internacional, evitando la evasión y el fraude fiscal.

Con relación a la doble imposición, desde la reforma legislativa de la Ley 27/2014, se ha pretendido dar mayor énfasis a la doble imposición internacional como deducción de la cuota íntegra, eliminando la deducción por doble imposición interna. Sin embargo, con la nueva normativa de la Ley 11/2020, se ha perjudicado a aquellas empresas que reparten dividendos tanto a nivel nacional como a inversores extranjeros. Esta situación desencadenó, durante el mes de enero del año actual, protestas contra esta medida de las grandes empresas a través de los medios de comunicación (Portillo, 2020)²⁹.

En base a la información anterior, los datos extraídos permiten aportar información para la toma de decisiones en operaciones internacionales de empresas extranjeras o residentes en territorio español, aportándose como documento de apoyo en un asesoramiento fiscal al contribuyente. De forma adicional, este trabajo ayuda a comprender el funcionamiento del IS y de la doble imposición a cualquier persona interesada en esta materia que tenga nociones básicas en fiscalidad. Este trabajo me ha aportado conocimientos en uno de los impuestos más importantes en España y en su relación con las redes internacionales entre empresas. Además, he podido comprobar el entorno cambiante y dinámico que caracteriza a la doble imposición y la capacidad de adaptación del sistema tributario español e internacional a este entorno.

Como todo trabajo de investigación, el trabajo presenta ciertas limitaciones, entre las que destaca los posibles errores de cálculo que se puedan presentar en los análisis cuantitativos, tanto en el análisis de importancia relativa como de evolución temporal del impuesto, así como en el caso de los análisis de las exenciones y deducciones. Otra limitación ha sido considerar de

forma individual sólo los impuestos más relevantes en el sistema tributario español, englobando a los impuestos de menor cuantía en un mismo grupo³⁰. En el análisis de evolución temporal del impuesto y en las estimaciones, los datos recogidos de los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 son provisionales, pudiendo tener errores de estimación. Esta limitación también se presenta en las estimaciones del Funcas, tanto para las estimaciones de recaudación de los principales impuestos como en la estimación del impacto recaudatorio de los ajustes normativos de la Ley 11/2020. La causa desde el ejercicio 2019 es la falta de datos reales en las estimaciones oficiales de la Agencia Tributaria, ya que sólo hay datos reales hasta el ejercicio 2018.

Durante el proceso de búsqueda de información, existieron dificultades para conseguir información actualizada de los ajustes de la Ley 11/2020, debido a su temprana trayectoria.

En relación con el cálculo del importe que representa la pérdida de recaudación por la aplicación de las exenciones y deducciones por doble imposición, la aplicación del tipo impositivo general de referencia del 25% es un dato únicamente ilustrativo para facilitar y simplificar el análisis.

La contextualización internacional del Impuesto sobre Sociedades sólo alcanza a los países de la UE, sin centrarse en otros países fuera de este contexto.

El enfoque del trabajo desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades en España. Esta restricción se podría solventar a través de la comparación de la doble imposición tratada en España con otros países con los que tenga algún convenio u acuerdo tributario. Esta consideración se podría poner en práctica a través de un estudio comparativo en mayor detalle

³⁰ Entre los ingresos menos relevantes considerados para el análisis de importancia relativa respecto a los ingresos tributarios totales, están: el Impuesto de la Renta de No Residentes, la fiscalidad medioambiental, otros ingresos de impuestos directos. Respecto a los impuestos indirectos se encuentran: los subconjuntos de los Impuestos Especiales (Electricidad, bebidas alcohólicas, tabaco, carbón e hidrocarburos), y otros impuestos indirectos como los impuestos sobre Gases Fluorados, sobre Tráfico Exterior, sobre Primas de Seguros, sobre Actividades del Juego y otros ingresos a considerar. (Agencia Tributaria, 2020)

Fuente: Cuadro 0. Informe Anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020. Recuperado el 14 de junio de 2021 de: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informe_Anual_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_0.xlsx

del Impuesto español con otros impuestos análogos o similares, que también traten la doble imposición para entidades residentes y no residentes en el país. Otra ampliación sería la recaudación y las tasas interanuales del ejercicio 2020 referentes a las exenciones y deducciones de doble imposición, ya que en las estadísticas sólo aparecen datos estimados hasta el ejercicio 2019. Esta propuesta está motivada al interés de observar el efecto de la crisis del Covid-19 en la recaudación de estas exenciones y deducciones en el IS. Por último, se podría extender este trabajo a través de un estudio de la relación con los principales indicadores macroeconómicos (PIB, inflación, balanza comercial, inversión empresarial, ...).

Bibliografía

- Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado. (1 de Enero de 2015). *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Ley, Jefatura del Estado. Recuperado el 17 de Junio de 2021, de Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado:
<https://boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12328.pdf>
- Agencia Estatal. Boletín Oficial del Estado. (2020). *Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021*. Ley, Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Histórica, Jefatura del Estado. Recuperado el 21 de Junio de 2021, de <https://boe.es/boe/dias/2020/12/31/pdfs/BOE-A-2020-17339.pdf>
- Agencia Tributaria. (2012). *Informe Anual de Recaudación Tributaria. Año 2012*. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos. Recuperado el 21 de Junio de 2021, de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2012/IART_12.pdf
- Agencia Tributaria. (1 de Enero de 2014). *Novedades en el Impuesto sobre Sociedades publicadas en 2014*. Recuperado el 23 de Mayo de 2021, de Agencia Tributaria:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Impuesto_sociedades/Novedades_Impuesto_Sociedades_publicadas_2014/Comparativa_Sociedades_dic.pdf
- Agencia Tributaria. (2020). *Cuadro 0. Ingresos Tributarios Totales. Resumen*. Obtenido de Informe Anual de la Recaudación Tributaria:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_0.xlsx
- Agencia Tributaria. (2020). *Cuadro 3.1. Impuesto sobre Sociedades: Resultado, Base, Tipo, Impuesto Devengado e Ingresos*. Obtenido de Informe Anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_3.1.xlsx
- Agencia Tributaria. (2020). *Cuadro 3.3. Impuesto sobre Sociedades. Resultado de declaración*. Obtenido de Informe Anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_3.3.xlsx

tadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_3.3.xlsx

Agencia Tributaria. (2020). *Cuadro 8.5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipo de empresas*. Obtenido de Informe Anual de Recaudación Tributaria. Ejercicio 2020:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Cuadro_8.5.xlsx

Agencia Tributaria. (2020). *Informe Anual de Recaudación Tributaria Año 2020*. Agencia Tributaria. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Obtenido de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2020/IART20.pdf

Baraké, M., Chouc, P.-E., Neef, T., & Zucman, G. (Junio de 2021). *Collecting the tax deficit of multinational companies: Simulations for the European Union*. Bruselas: EUTAX Observatory. Obtenido de https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/06/TaxObservatory_Report_Tax_Deficit_June2021.pdf

Belinchón, F. (9 de Mayo de 2021). *Economía*. Recuperado el 13 de Junio de 2021, de CincoDías. El País Economía:
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/05/06/economia/1620315662_316319.html

Coll Morales, F. (9 de Abril de 2020). *Diccionario económico*. Recuperado el 17 de Junio de 2021, de Economipedia: <https://economipedia.com/definiciones/doble-imposicion.html#referencia>

Granda, M., & Agencias. (6 de Junio de 2021). Las multinacionales tributarán sólo la quinta parte del impuesto sobre sociedades donde generen sus ingresos. *Cinco Días, El País*. Recuperado el 6 de Junio de 2021, de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/06/04/economia/1622790189_187424.html

Jefatura del Estado. (1 de Enero de 2015). *Legislación consolidada*. Recuperado el 17 de Junio de 2021, de Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado:
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>

Jefatura del Estado. (20 de Abril de 2021). *Corrección de errores de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado*. Recuperado el 13 de Junio de 2021, de Agencia Estatal.Boletín Oficial del Estado:
<https://www.boe.es/boe/dias/2021/04/20/pdfs/BOE-A-2021-6240.pdf>

Ministerio de Economía y Hacienda. (20 de Noviembre de 2007). *Legislación consolidada*. Obtenido de Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado:
<https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con>

New European Tax Observatory. (Junio de 2021). *New European Tax Observatory*. Informe, Unión Europea, EU Tax Observatory, Bruselas. Obtenido de European Commission: EUTO2021.pdf

- Pla Vall, Á., & Salvador Cifre, C. (2020). *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General y de Reducida Dimensión* (12ª ed.). Valencia: tirant lo blanch. Recuperado el 13 de Junio de 2021
- Portillo, J. (28 de Octubre de 2020). El Gobierno impulsa una reforma fiscal con alzas en Sociedades, IRPF, Patrimonio, Socimis y otros tributos. *Cinco días. El País*. Recuperado el 12 de Diciembre de 2020, de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/10/27/economia/1603795588_633159.html
- Raventós, S. (9 de Mayo de 2021). *Europa se asoma a la revolución del impuesto de sociedades global*. Recuperado el 27 de Mayo de 2021, de Cinco Días. El País Económico: https://cincodias-elpais-com.cdn.ampproject.org/c/s/cincodias.elpais.com/cincodias/2021/05/06/economia/1620315662_316319.amp.html
- Sanz Sanz, J. F., & Romero Jordán, D. (Enero de 2021). Los Presupuestos del Estado de 2021: una valoración. *Funcas*(280). Recuperado el 17 de Febrero de 2021, de <https://www.funcas.es/articulos/los-presupuestos-del-estado-de-2021-una-valoracion/>
- Vázquez Taín, M. Á. (2019). *Campus Virtual*. Recuperado el 14 de Junio de 2021, de Universidad de Santiago de Compostela: https://cv.usc.es/pluginfile.php/495349/mod_folder/content/0/Impuesto%20sobre%20Sociedades%20_Fiscalidad%20Empresarial%20I%20curso%2018_19_Esquemas%20%20C3%A1zquez%20Ta%C3%ADn.pdf?forcedownload=1
- BOE.es—BOE-A-2004-4456 *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. (2004, marzo 11). Recuperado 24 de mayo de 2021, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>
- elEconomista.es. (2021, junio 6). *Acuerdo histórico del G7: Las grandes empresas pagarán al menos el 15% en impuesto de Sociedades - elEconomista.es*. Recuperado 7 de junio de 2021, de <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11255796/06/21/Acuerdo-historico-del-G7-las-grandes-empresas-pagaran-al-menos-el-15-en-impuesto-de-Sociedades.html>
- La Ley de Presupuestos ha cambiado el régimen de exención del Impuesto sobre Sociedades. (2021, enero 12). *Expansión*. Recuperado 20 de febrero de 2021, de <https://www.expansion.com/blogs/garrigues/2021/01/12/la-ley-de-presupuestos-ha-cambiado-el.html>