

EL GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA Y OTRAS MEDIDAS FISCALES DE 2012 CONTRA LA CRISIS

JESÚS BADÁS CEREZO

*Inspector de Hacienda del Estado. Abogado y Economista
Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia
Estatad de Administración Tributaria*

Extracto:

EL Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, ha introducido dos medidas tributarias que ha calificado en ambos casos de «especiales» y que también en ambos casos responden a importantes rebajas fiscales: en la «declaración tributaria especial» se regula una verdadera amnistía fiscal parcial, que permite aflorar bienes ocultos a cambio de pagar un peaje del 10 por 100 de su valor y el «gravamen especial» que permite sustituir el Impuesto sobre Sociedades por un gravamen reducido del 8 por 100 para ciertas rentas procedentes de paraísos fiscales.

Ambas ventajas fiscales pueden ser exclusivamente disfrutadas por contribuyentes nada ejemplares: los que han ocultado rentas y bienes al fisco en años anteriores y aquellas sociedades que operan en paraísos fiscales por medio de filiales.

Palabras clave: gravamen especial, dividendos de paraísos fiscales, repatriación de rentas extranjeras, deducción por doble imposición internacional, incentivo fiscal y declaración tributaria especial.

THE SPECIAL TAX ON DIVIDENDS AND FOREIGN AND OTHER TAX MEASURES AGAINST THE CRISIS OF 2012

JESÚS BADÁS CEREZO

*Inspector de Hacienda del Estado. Abogado y Economista
Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia
Estatad de Administración Tributaria*

Abstract:

REAL Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, has introduced two tax measures that have qualified in both cases of «special» and that in both cases respond to major tax cuts: the «special tax return», «special tax statement», is regulated a true partial tax amnesty, which allows to bring out hidden assets in exchange for paying a toll of 10 per 100 of its value and «special tax», the special charge, which can replace the income tax corporate income from tax havens for a fee of 8 per 100.

Both tax benefits can be enjoyed exclusively by fewer copies taxpayers: those who have hidden income and assets to the treasury in previous years and the companies operating through offshore subsidiaries.

Keywords: special charge, dividends from tax havens, repatriation of foreign income, deduction for international double taxation, tax incentive and special tax return.

Sumario

1. La exención de rentas y dividendos exteriores: situación hasta 2012.
2. La exención en la transmisión de participaciones en entidades no residentes. Modificación 2012.
3. La norma que permite repatriar beneficios de empresas participadas residentes en paraísos fiscales a un coste fiscal reducido: el gravamen especial.
4. La ampliación del incentivo tres meses después.

Entre las medidas que el Gobierno viene adoptando para recomponer la maltrecha situación económica y, en particular, para intentar poner dinero en circulación y que sirva de motor en el desarrollo, se destaca la medida de política fiscal que eufemísticamente se ha denominado «declaración tributaria especial» que no es más que una amnistía fiscal encubierta¹.

A esta se une otra medida directamente dirigida a fomentar la repatriación en 2012 de beneficios acumulados en sociedades residentes en paraísos fiscales a un coste fiscal reducido. Para identificar esta reducción fiscal temporal también se ha utilizado el mismo calificativo, denominándose «gravamen especial». En ambos casos, bajo el paraguas nominal de lo que parece una nueva obligación tributaria o un nuevo impuesto especial, se alojan importantes beneficios fiscales que pueden disfrutar los contribuyentes menos merecedores de ellos.

Estas dos medidas tan «especiales» se aprueban en el mismo Real Decreto-Ley 12/2012, en cuya exposición de motivos se justifica esta última:

«... Finalmente, con carácter exclusivo para el año 2012, **se establece un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera** que permite la repatriación de dividendos o la transmisión de participaciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales, de manera que esta circunstancia impide la aplicación del régimen de exención.»

Para entender este incentivo fiscal debemos primero repasar el régimen actual de los dividendos de fuente extranjera y además advertir de otra modificación, en este caso permanente, que amplía la exención para las plusvalías por transmisión de acciones de sociedades extranjeras.

¹ A cuya crítica dedicamos por completo un artículo anterior publicado en la *Revista de Información Fiscal* que edita Lex Nova, número 108 del año 2012.

1. LA EXENCIÓN DE RENTAS Y DIVIDENDOS EXTERIORES: SITUACIÓN HASTA 2012

En el Impuesto sobre Sociedades se ha avanzado mucho en los últimos años en relación con el tratamiento de las rentas exteriores de las empresas españolas de tal forma que hoy se puede afirmar que el sistema actual de eliminación de la doble imposición internacional está entre los más avanzados de los países de nuestro entorno (¿competidores?) y que incluso se convierte en un claro incentivo para la inversión extranjera de las empresas nacionales. Los artículos relacionados son los siguientes:

- Artículo 21. Método de exención de dividendos y plusvalías de entidades no residentes.
- Artículo 22. Método de exención de rentas obtenidas en el extranjero por medio de establecimiento permanente.
- Artículo 31. Dedución por doble imposición del impuesto pagado en el extranjero (doble imposición jurídica).
- Artículo 32. Dedución por doble imposición por dividendos de no residente.

Los dos primeros responden al denominado «sistema o método de exención» como técnica para evitar la doble imposición, mientras que las deducciones por doble imposición responden al que se denomina «método de imputación».

Dentro de los sistemas para evitar la doble imposición se distingue entre la doble imposición interna (art. 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y la doble imposición internacional y en cada uno de ellos debe contemplarse la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

El artículo 21 declara la exención de rentas extranjeras y por tanto se refiere a la composición de la base imponible, sustituyendo a la deducción de la cuota por doble imposición internacional, con la que es incompatible de forma que las sociedades pueden optar por aplicar la exención o la deducción.

El artículo 21 además se refiere a las rentas que obtienen sociedades españolas de entidades no residentes en las que participan (filiales). Si la sociedad española decide internacionalizarse mediante la creación de sucursales, en lugar de filiales, el artículo 22 dispone una norma de exención similar para las rentas extranjeras de los establecimientos permanentes.

Finalmente, la exención del artículo 21 se refiere tanto a dividendos como a plusvalías. Ambas rentas tienen derecho a la exención en los términos de los apartados 1 y 2 respectivamente.

Dividendos: se declara la exención de los que proceden de entidades no residentes, eliminando la doble imposición al 100 por 100.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Artículo 21. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español (extracto)

1. Estarán exentos los **dividendos o participaciones en beneficios** de entidades no residentes en territorio español, 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 no residente sea, al menos, del cinco por ciento.
 - b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.
 - c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

- Requisito de la participación:

El requisito que se refiere a la propiedad del 5 por 100 al menos en el capital de la entidad no residente es muy flexible y fácil de verificar, incluyendo la participación directa o indirecta a través de otras sociedades y exigiendo un mantenimiento mínimo de un año que se computa o antes o después de obtener los dividendos, considerando el grupo en su conjunto, aplicando la exención desde el primer momento de la adquisición de la participación y sin discriminar qué parte corresponde a antes o a después.

- Requiere que la entidad esté gravada por un impuesto extranjero análogo.

Requisito que se ha simplificado, admite gravamen directo o indiciario y se presume cuando hay convenio e intercambio de información.

La fundamental exclusión para este requisito consiste en que la entidad participada sea residente en paraíso fiscal, salvo Unión Europea y motivos económicos válidos.

- Requiere actividad económica desarrollada por la participada.

Se refiere a beneficios procedentes de la realización de actividades económicas en el extranjero al menos en el 85 por 100 de sus rentas, aunque no requiere objeto exclusivo y se excluyen las rentas pasivas (art. 107.2 de las Uniones Temporales de Empresas).

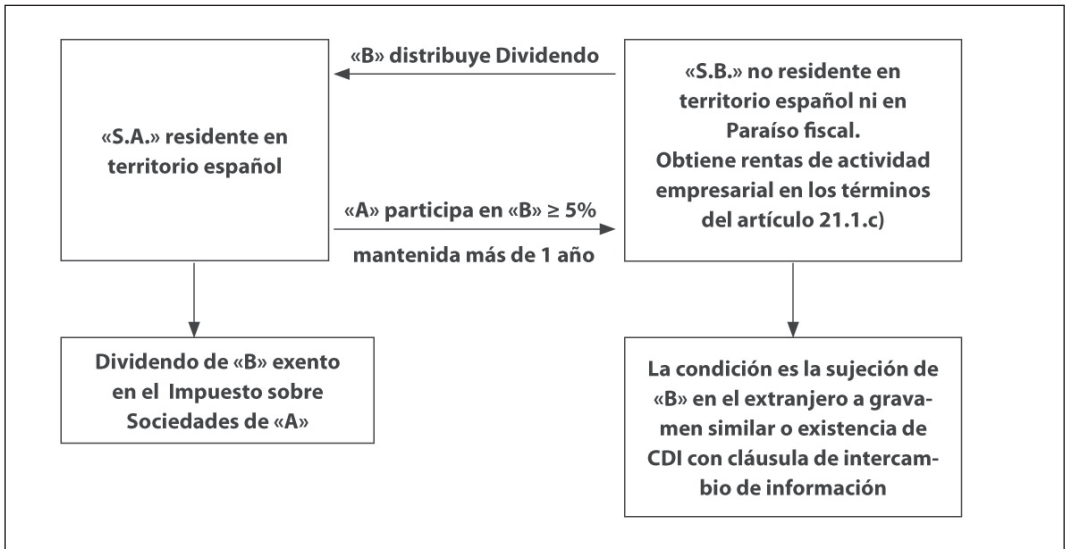
Se requiere actividad económica realizada en el extranjero, con descripción normativa de cuándo las actividades se entienden realizadas en el extranjero:

- Comercio mayor (puesta a disposición en el extranjero) discutible.
- Servicios (utilizados en el extranjero).
- Crediticias y financieras (préstamos a no residentes).
- Seguros (riesgos asegurados en el extranjero).

También se incluye en la exención a las rentas que sean dividendos y plusvalías de entidades no residentes, participadas de forma indirecta, que cumplan los mismos requisitos: de participación y de actividad económica.

La renta que goza de exención es el dividendo bruto no el neto (menos gastos de financiación, por ejemplo).

Esquema Régimen del artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.



Plusvalías: el artículo 21 declara también exenta la renta derivada de la transmisión de la participación en una sociedad no residente (separación del socio y disolución). Se exigen los mismos requisitos que en el caso de los dividendos:

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Artículo 21. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español (extracto)

2. Estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad.

El requisito previsto en el párrafo a) del apartado anterior deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. Los requisitos previstos en los párrafos b) y c) deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. No obstante, cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta ley, se aplicará la exención en las condiciones establecidas en el párrafo d) de este apartado.

Mientras que las condiciones de la participación deben cumplirse el día de la transmisión, el gravamen análogo y la actividad económica se requieren en todos los ejercicios de tenencia, de forma que si se incumple en uno de ellos se pierde toda la exención. Para evitar este efecto se puede repartir primero la reserva que procede de ejercicios en que no se verifica este requisito. Esto no ocurre respecto de los dividendos.

No se aplica la exención cuando el adquirente (a quién se transmiten las acciones de la extranjera) resida en paraíso fiscal y tampoco cuando es la sociedad de la que se transmiten las acciones la residente en paraíso fiscal, pero en este caso se excepciona la Unión Europea. Además se establecen una serie de cautelas:

- Cuando el no residente posee acciones de residentes o activos en importe superior al 15 por 100 de sus activos totales: la exención se limita al incremento neto de beneficios generados durante la tenencia, no al anterior, con el fin de evitar inversiones de ida y vuelta.
- Corrección de valor de acciones ya deducida: solo la diferencia está exenta.
- Participación previamente transmitida por otras del grupo con rentas negativas integradas en Uniones Temporales de Empresas: solo se aplica a la diferencia para evitar operaciones circulares dentro del grupo.
- Diferimiento por integración: plusvalía que no ha tributado por régimen de fusiones, solo la diferencia está exenta, lo que obliga a escindir y dividir las plusvalías de ambas operaciones.

Se mencionan en el mismo artículo (21.3) supuestos de no aplicación e incompatibilidades de la exención, referidos tanto a los dividendos como a las plusvalías.

- Causas de no aplicación de la exención:
 - Rentas de Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas.
 - Ausencia de causa económica válida, siendo la principal la de disfrutar del beneficio fiscal.
 - Incompatible con la deducción por doble imposición internacional (arts. 31 o 32) y de voluntaria elección.

La norma antiabuso de la letra b) del apartado 3 del artículo 21, que niega la exención para los tres tipos de rentas (dividendos, plusvalías y rentas de establecimientos permanentes por remisión del art. 22), establece una presunción de que la finalidad exclusiva es el ahorro fiscal:

- Base de la presunción: la actividad de la sociedad extranjera en relación con el mismo mercado se ha desarrollado ya en España por otra entidad del grupo que ha cesado en la misma.
- Consecuencia: entonces la finalidad esencial es el ahorro fiscal.
- Prueba en contrario permitida: existencia de motivo económico válido.

Rentas de establecimientos permanentes: el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplica el mismo método de exención a las rentas obtenidas en el extranjero por empresas españolas por medio, no de una sociedad filial (empresa constituida en el extranjero), sino de un establecimiento permanente (sucursal de la propia empresa española).

La diferencia entre el ámbito del artículo 21 y el del artículo 22 es esencial, primero porque las rentas que obtiene en el extranjero la sucursal o establecimiento permanente (a que se refiere el art. 22) son rentas propias de la sociedad española (no pueden ser dividendos) y, en segundo lugar, porque en este caso no se puede hablar nunca de plusvalías pues no hay acciones que puedan transmitirse.

Tales rentas las obtiene la sociedad española por su actividad en el extranjero realizada a través de un establecimiento permanente, rentas que, normalmente, aplicando los principios internacionales de distribución de la competencia fiscal, estarán sujetas en el extranjero por un impuesto similar al Impuesto sobre Sociedades.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Artículo 22. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (extracto)

1. Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 21 de esta ley.
 - b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Tanto las normas internacionales multilaterales y bilaterales como las internas que están en sintonía con aquellas coinciden a la hora de determinar la competencia del Estado de la fuente para gravar las rentas obtenidas en un territorio por medio de un lugar fijo de negocio o establecimiento permanente. Sin perjuicio de que en cada caso haya que acudir al concreto convenio, sin embargo en términos generales, las normas del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) son muy similares a las que regulan la tributación de los establecimientos permanentes en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En general, el régimen tributario de los establecimientos permanentes es muy similar al de las sociedades residentes.

Se entiende entonces que el **concepto de establecimiento permanente** cobre una **especial trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional** ya que según los principios del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE:

- Las rentas derivadas del ejercicio de una actividad empresarial realizada en un territorio por medio de establecimiento permanente será sometida a tributación íntegramente en el Estado de la fuente.

- Mientras que las rentas derivadas del ejercicio de una actividad empresarial realizadas en un territorio sin mediación de establecimiento permanente solo tributan en el país de residencia: competencia exclusiva de la residencia de la entidad que opera en el extranjero sin establecimiento permanente.

Esto con independencia de las consecuencias que según la normativa interna puedan derivarse de la existencia o no de establecimiento permanente, de un residente en el extranjero o de un no residente en España. La principal característica de la tributación de un establecimiento permanente es el sometimiento a tributación en el Estado en que está localizado y la segunda más importante es que dicha tributación está limitada estrictamente a las rentas que son imputables o atribuibles a dicho establecimiento permanente (limitación recogida tanto en nuestra norma interna, art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como en los convenios suscritos por España, art. 7 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE).

Estos rasgos elementales de la tributación internacional de los establecimientos permanentes nos sirven para comprender, al menos desde el punto de vista de nuestra legislación interna, que al estar sometida la empresa española al principio de tributación universal o personal, debe integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español las rentas obtenidas en el extranjero, sea o no a través de un establecimiento permanente, lo que indefectiblemente provocará doble imposición internacional si no se corrige en la norma convenida o en la norma interna. Pues bien la norma interna, que en este caso es el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplica el sistema de exención para evitarla: se declara exenta la renta obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Actividad empresarial: mismos términos que artículo 21.
- Gravamen análogo: mismos términos que artículo 21.
- No esté en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Con las mismas exclusiones cautelares que las del artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

- Agrupación de Interés Económico y Unión Temporal de Empresas.
- Objetivo exclusivo de beneficiarse fiscalmente: mismos problemas de esta norma antielusión o antiabuso.
- Aplicación de la deducción por doble imposición del artículo 31 o 32: debe optarse por cada establecimiento permanente, de forma independiente.

Con una limitación: las pérdidas del establecimiento permanente integradas en la base imponible española. Solo se aplica la exención (o la deducción por doble imposición internacional del art. 31

del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) a las rentas que exceden de las pérdidas (compensación).

Este régimen de exención requiere conocer la procedencia de las rentas integradas en la sociedad residente y saber las que corresponden a cada establecimiento permanente, qué ingresos y qué gastos. La base imponible del impuesto extranjero del establecimiento permanente no tiene por qué coincidir con la renta que debe integrar la entidad en España.

Es obligado tratar de evitar la deslocalización de actividades –problema de los territorios de baja tributación– pues puede que se elimine la doble imposición que no existe y se consiga la exención de rentas que no han tributado, debido a la flexibilidad y amplitud del concepto de impuesto equivalente o análogo que se contiene en el artículo 21.

2. LA EXENCIÓN EN LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES NO RESIDENTES. MODIFICACIÓN 2012

Hasta aquí el repaso de la generosa norma de exención de las rentas de fuente extranjera que contiene el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La modificación de 2012 insiste en esta línea ampliando el ámbito de la exención, que en la exposición de motivos se explica así:

«Con el objeto de apoyar la internacionalización de la empresa española, se modifica el régimen de exención en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español, con la finalidad de flexibilizar el mismo, ante la extraordinaria rigidez que impedía hasta ahora la aplicación de la exención cuando se incumplía alguno de los requisitos exigidos, aun cuando dicho incumplimiento se produjera en un único periodo impositivo.

En este sentido, se introduce la aplicación de una regla de proporcionalidad de la exención en función del periodo de tiempo en el que se cumplen los requisitos para su aplicación, respecto del periodo de tenencia total de las participaciones.»

Como hacemos habitualmente, comparamos el texto de la norma antes y después de la modificación, porque se aprecia mejor lo que cambia y de qué forma:

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Artículo 21.2	Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE del 31)
<p>Artículo 21. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.</p>	<p>Segundo. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:</p> <p>Tres. Se modifica el apartado 2 del artículo 21, que queda redactado de la siguiente forma:</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

<p>Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Artículo 21.2</p>	<p>Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE del 31)</p>
<p>.../...</p> <p>2. Estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad.</p> <p>El requisito previsto en el párrafo a) del apartado anterior deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. Los requisitos previstos en los párrafos b) y c) deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.</p>	<p>2. Estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad.</p> <p>El requisito previsto en el párrafo a) del apartado anterior deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. Los requisitos previstos en los párrafos b) y c) deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.</p> <p>No obstante, en el caso de que los requisitos previstos en los párrafos b) o c) no se cumplieran en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del apartado anterior. • Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del apartado anterior. <p>La parte de la renta que no tenga derecho a la exención prevista en el párrafo anterior se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de esta Ley. No obstante, a los efectos de lo establecido en el párrafo a) del apartado 1 del citado artículo, se tomará exclusivamente el</p> <p>.../...</p>

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Artículo 21.2	Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE del 31)
<p>.../...</p> <p>No obstante, cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta ley, se aplicará la exención en las condiciones establecidas en el párrafo d) de este apartado.</p> <p>No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.</p> <p>En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención tendrá las especialidades que se indican a continuación:</p> <p>a) Cuando la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el 15 por ciento del valor de mercado de sus activos totales.</p> <p>En este supuesto, la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.</p>	<p>importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios en que no se hayan cumplido los requisitos establecidos en los párrafos b) o c) del apartado anterior, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.</p> <p>Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta Ley, se aplicará la exención en las condiciones establecidas en el párrafo d) de este apartado.</p> <p>No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.</p> <p>En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención tendrá las especialidades que se indican a continuación:</p> <p>a) Cuando la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el 15 por ciento del valor de mercado de sus activos totales.</p> <p>En este supuesto, la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, respecto de la tenencia en ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del apartado anterior. Asimismo, por la parte de la renta que se corresponda, en su caso, con ejercicios en que no se hayan cumplido los requisitos establecidos en los párrafos b) o c) del apartado anterior, a los efectos de lo establecido en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 31 de esta Ley, se tendrá en cuenta exclusivamente el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la parte de la renta que se corresponda con la tenencia en aquellos ejercicios.</p> <p>.../...</p>

<p>Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Artículo 21.2</p>	<p>Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE del 31)</p>
<p>.../...</p> <p>b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.</p> <p>En este supuesto, la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de dicha corrección.</p> <p>c) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiendo obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de este impuesto.</p> <p>En este supuesto, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación será gravada hasta el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.</p> <p>d) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:</p> <p>1.º La transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español.</p> <p>2.º La transmisión de la participación en una entidad no residente que no cumpla los requisitos a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 anterior.</p>	<p>b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.</p> <p>En este supuesto, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del sujeto pasivo.</p> <p>c) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiendo obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de este impuesto.</p> <p>En este supuesto, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación se integrará en la base imponible hasta el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.</p> <p>Asimismo, en el caso de que, en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, no se cumplan los requisitos establecidos en los párrafos b) o c) del apartado anterior, se aplicará lo dispuesto en los párrafos tercero y cuarto de este apartado, teniendo en cuenta todos los ejercicios de tenencia de la participación dentro del grupo, respecto de la renta positiva minorada en el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.</p> <p>d) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VIII del título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:</p> <p>1.º La transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español.</p> <p>2.º La transmisión de la participación en una entidad no residente que no cumpla, al menos en algún ejercicio, los requisitos a que se refieren los párrafos b) o c) del apartado 1 anterior.</p> <p>.../...</p>

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades Artículo 21.2	Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE del 31)
<p>.../...</p> <p>3.º La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales.</p> <p>En este supuesto, la exención solo se aplicará a la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente y el valor normal de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente. El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del periodo.</p>	<p>3.º La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales.</p> <p>En este supuesto, la exención solo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente y el valor normal de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en este apartado. En los mismos términos se integrará en la base imponible del periodo el resto de la renta obtenida en la transmisión</p>

Recordamos que las condiciones previstas en el artículo 21 eran:

- a) Requisito de la participación.
- b) Requiere que la entidad esté gravada por un impuesto extranjero análogo.
- c) Requiere actividad económica.

El requisito previsto en el párrafo a) del apartado anterior deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. Los requisitos previstos en los párrafos b) y c) deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

La modificación introducida en 2012 consiste en permitir aplicar en este requisito una regla proporcional con objeto de poder disfrutar parcialmente de la exención cuando no se cumplan estas condiciones en todo el periodo pero sí en alguno de ellos: se puede considerar exenta la renta en la proporción en que corresponda al periodo en que se cumplan las condiciones.

Para ello, para poder aplicar proporcionalmente la exención, es preciso distinguir primero la procedencia de la renta, bien por plusvalías tácitas o bien por plusvalías derivadas del incremento de fondos propios (beneficios no distribuidos). En segundo lugar, cada una de las partes en que se compone la plusvalía total debe vincularse a un ejercicio o periodo, para comprobar si en él se verifican o no las condiciones.

La parte correspondiente a beneficios no distribuidos estará vinculada a un periodo concreto en el que se han obtenido los beneficios no distribuidos y se puede determinar si en ese periodo se cumplían o no las condiciones.

Pero el resto de la ganancia, la que no se corresponde con beneficios reconocidos no distribuidos, se ha acumulado en la sociedad sin referencia a ningún periodo en concreto, por lo que debe

asignarse o imputarse mediante alguna convención, lo que la norma resuelve distribuyéndola de forma lineal entre todos los periodos, salvo prueba en contrario.

- Renta por incremento de beneficios no distribuidos: exenta solo la de beneficios generados en ejercicios en los que se cumplan conjuntamente los requisitos b) y c).
- Resto de renta: se entenderá generada de forma lineal y está exenta en la proporción correspondiente a ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos.

A la parte de la renta a la que no se puede aplicar la exención, la renta integrada en base imponible, tiene derecho a la deducción por doble imposición internacional del artículo 31, por lo que es preciso también regular una proporción para calcular el impuesto extranjero a considerar a efectos de dicha deducción, entre la renta exenta y la total.

Las mismas reglas proporcionales se aplican al resto de previsiones normativas del artículo, las cautelas referidas a las sociedades con activos en España, las operaciones en el seno del grupo y las operaciones previas de régimen especial de fusiones.

Evidentemente, las reglas de proporcionalidad introducidas amplían y flexibilizan los requisitos de la exención, a la vez que introducen una gran complejidad en materia de cálculo, de prueba y de comprobación.

La exención del artículo 22 referida a la renta del establecimiento permanente no se modifica por este cambio, aunque la renta correspondiente al establecimiento permanente derivada de la transmisión de participaciones sí que puede beneficiarse de la nueva redacción del artículo 21 (art. 21.1.C.2.º).

3. LA NORMA QUE PERMITE REPATRIAR BENEFICIOS DE EMPRESAS PARTICIPADAS RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES A UN COSTE FISCAL REDUCIDO: EL GRAVAMEN ESPECIAL

En el mismo real decreto-ley en que se amplía el efecto del artículo 21, se reduce temporalmente la carga fiscal de la repatriación de dividendos de empresas que operan en paraísos fiscales, con objeto de facilitar la repatriación de rentas acumuladas en tales sociedades, bien en forma de dividendos, bien en forma de plusvalías.

En este caso la reducción de la carga fiscal sí que va unida al requisito de que se nacionalice la renta, pero tampoco se requiere repatriación física. En la exposición de motivos se advierte:

«Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Finalmente, con carácter exclusivo para el año 2012, se establece un gravamen especial sobre las rentas de fuente extranjera que permite la repatriación de dividendos o la transmisión de partici-

paciones, correspondientes a entidades que, pese a realizar actividades empresariales en el extranjero, se localizan en territorios de nula tributación o en paraísos fiscales, de manera que esta circunstancia impide la aplicación del régimen de exención.»

Las rentas empresariales obtenidas por sociedades residentes en paraísos fiscales está sometida a un régimen especialmente agravado de tributación en España, precisamente porque se trata de rentas amparadas en la opacidad informativa y en la reducida o nula tributación de dichos territorios, estatuto fiscal agravado que, entre otras muchas cosas, impide la aplicación de la exención prevista en los artículos 21 y 22, como hemos visto antes. Si se parte de la base de que tales rentas no han pagado impuestos en la fuente, nada más lógico que eliminar para ellas la aplicación de sistemas y técnicas previstas para evitar la doble imposición internacional, puesto que esta no ha existido.

Por este motivo una sociedad residente en España, que participe en sociedades con actividad empresarial en paraísos fiscales, tendrá en cuenta que los dividendos que recibe tienen que tributar en España con independencia de la carga fiscal que hayan soportado, en su caso, en el origen o en la fuente. Es lógico pensar que muchas sociedades que controlan a su filial intenten no cobrar dividendos y remansar los beneficios obtenidos en las propias filiales incrementando sus reservas.

Lo que pretende esta medida, por tanto, es facilitar o incentivar la distribución («nacionalización») de tales rentas acumuladas.

La reducción fiscal se ha denominado «Gravamen especial», pero no se trata de crear un impuesto nuevo sino de reducir drásticamente la tributación de esas rentas. Tampoco se trata de aplicar la exención, lo que obligaría a excepcionar o modificar el artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino que se cambia la exención por un gravamen reducido del 8 por 100 (el normal sería el 30%, al tratarse de rentas no exentas).

En realidad, se cambia el Impuesto sobre Sociedades normal por este gravamen especial.

La Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, aprueba el modelo 250, para efectuar la declaración del gravamen especial. El texto íntegro de las normas es el siguiente:

Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera
Real Decreto-Ley 12/2012

Tercero. Con efectos a **partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley**, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Uno. Se añade la disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

.../...

Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera
Real Decreto-Ley 12/2012

.../...

1. Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, **que se devenguen en el año 2012**, podrán no integrarse en la base imponible de este Impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través de un gravamen especial. El requisito establecido en la letra c) se podrá determinar para cada entidad, directa o indirectamente participada, por el conjunto de todos los ingresos obtenidos durante el periodo de tenencia de la participación.

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.

2. Las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley el día en que se produzca la transmisión, y el requisito establecido en la letra c) del mismo apartado del citado artículo durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, **cuya transmisión se realice en el año 2012**, podrán no integrarse en la base imponible de este Impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través del gravamen especial previsto en el apartado anterior.

En este caso, la base imponible estará constituida por la renta obtenida en la transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.

3. El tipo del gravamen especial será del 8 por ciento.

No obstante, en el caso de transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, la parte de base imponible que se corresponda con cualquier corrección de valor que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación, tributará al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo.

Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 de esta Ley.

4. El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

5. En el supuesto de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.

En el caso de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca la misma.

El gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo. No obstante, si al inicio del indicado plazo no se hubiera aprobado la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración a que se refiere el apartado siguiente, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.

6. El modelo de declaración de este gravamen especial se aprobará por Orden Ministerial del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que establecerá la forma y lugar para su presentación.»

Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprueba el modelo 250, Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera (BOE de 4 de junio de 2012) (extracto)

Artículo 1. Aprobación y forma de presentación del modelo 250. 1. Se aprueba el modelo 250, «Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español» que figura como anexo de la presente Orden y que podrá ser presentado por las entidades que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades y que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoquinta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, deseen no integrar en la base imponible del citado impuesto determinadas rentas devengadas hasta el 30 de noviembre de 2012 procedentes de entidades no residentes en territorio español, bien de dividendos o participaciones en beneficios, bien de transmisiones de valores representativos de fondos propios.

El citado modelo estará disponible exclusivamente en formato electrónico. El número de justificante que habrá de figurar en el mismo será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 250.

2. La presentación del modelo 250 se realizará por vía telemática, de acuerdo con las condiciones generales y el procedimiento establecido en los artículos 2 y 3 y dentro del plazo señalado en el artículo 4 de esta Orden.

Artículo 2. Condiciones generales para la presentación telemática del modelo 250. 1. La presentación de la declaración por vía telemática a través de Internet.

Artículo 3. Procedimiento para la presentación telemática por Internet de las autoliquidaciones correspondientes al modelo 250. 1. El procedimiento a seguir para la presentación telemática será el siguiente:

Artículo 4. Plazo de presentación e ingreso del modelo 250. La presentación e ingreso de la autoliquidación modelo 250, ...

... deberá realizarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo. El gravamen especial se devengará, en el supuesto de reparto de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el día del acuerdo de distribución de beneficios adoptado por la junta general de accionistas u órgano equivalente y, en el supuesto de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el día en que se produzca la citada transmisión. No obstante, para devengos producidos antes de la publicación de esta Orden ministerial en el «Boletín Oficial del Estado», la presentación e ingreso de esta autoliquidación se efectuará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la presente Orden.

El gravamen especial tiene todos los elementos constitutivos de un verdadero impuesto, desde el hecho imponible hasta el devengo, incluso un modelo especial de declaración-liquidación. Sin embargo le falta lo principal, porque es un gravamen voluntario, no es exigible de forma coercitiva por el Estado, sino que es el propio declarante quien decide pagarlo: no hay obligación tributaria.

Más bien se trata de un pago compensatorio o sustitutivo de la verdadera obligación tributaria que no es otra que el Impuesto sobre Sociedades.

Hecho imponible

Constituye el hecho imponible del gravamen especial:

- La obtención de dividendos en 2012².

² Al analizar el elemento temporal, veremos la contradicción de esta norma con la que establece el límite del devengo en 30 de noviembre.

- La plusvalía de acciones transmitidas en 2012.

Tanto unos como otras deben proceder de entidades no residentes de las identificadas en el artículo 21, es decir, que realicen actividades empresariales.

Recordamos que las condiciones previstas en el artículo 21 eran:

- a) Requisito de la participación.
- c) Requiere actividad económica.

Además, con una condición que está implícita: su residencia en paraísos fiscales, puesto que si cumplieran lo previsto en la b) del artículo 21 gozarían de exención y nadie optaría por cambiar su tributación en el Impuesto sobre Sociedades normal por un gravamen del 8 por 100.

En estas condiciones el contribuyente puede optar por:

- Integrar los dividendos o plusvalías en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- No integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tales rentas, a cambio de incluirlos en la declaración del gravamen especial.

En el caso de los dividendos, para determinar que el 85 por 100 de los ingresos proceden de actividades empresariales [requisito 1 c) del art. 21], se puede realizar el cómputo por cada entidad y en conjunto por todos los ingresos y todos los periodos de los que procedan los dividendos que se distribuyen. Esto significa que si en un periodo no se verifica el porcentaje, se puede compensar con los ingresos de otros en los que se supere tal porcentaje. Este cálculo global es opcional, por tanto se aplicará solo si beneficia.

En el caso de las plusvalías, la participación superior al 5 por 100 mantenida un año (en la propia sociedad transmitente o en el grupo mercantil) debe cumplirse en el momento de la transmisión y la actividad empresarial cuyos ingresos superen el 85 por 100 del total [art. 21.1 c)] durante todos los periodos de tenencia y en cada uno de ellos, no siendo posible en este caso aplicar la regla proporcional a que se refiere el actual artículo 21.2, en la modificación introducida que hemos mencionado en el epígrafe anterior de este comentario.

Sujeto pasivo

Es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad residente titular de las participaciones y que obtiene el dividendo o transmite las acciones.

Más que de sujeción pasiva a este gravamen especial, se debe hablar de declarante, puesto que la verdadera sujeción pasiva solo existe en el Impuesto sobre Sociedades. El gravamen especial no genera ninguna obligación tributaria.

Ámbito territorial de aplicación

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se aplican en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio del País Vasco y Navarra.

En ambos territorios la normativa aplicable es foral, no estatal (salvo en ciertos casos de tributación compartida) tanto en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en Impuesto sobre Sociedades. En cambio la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes es siempre la estatal.

La norma que aprueba el gravamen especial es una norma estatal no prevista en el convenio ni en el concierto, por lo que no afecta a los contribuyentes de estos territorios afectados por la normativa foral.

Por tanto, salvo disposición expresa de las diputaciones forales, tales contribuyentes no podrán hacer uso de esta reducción fiscal.

Como es un nuevo tributo, su aplicación exigiría un acuerdo para su inclusión en el ámbito de convenio y concierto.

Base imponible

En el caso de los dividendos, la base imponible del gravamen especial es su importe íntegro, pero en el supuesto de transmisión de las acciones la base imponible tiene dos componentes a los que se aplicarán tipos distintos:

- Por un lado, la renta obtenida en la transmisión, la plusvalía: tributará al 8 por 100.
- Por otro, la devolución de las correcciones de valor aplicadas que hayan tenido efecto fiscal: tributará al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, para revertir lo deducido en su día.

EJEMPLO 1:

- Coste: 100.
- Deterioro contable: 20 (fiscalmente deducible).
- Deterioro contable: 30 (no deducido fiscalmente).
- Valor neto contable: 50.
- Venta: 200.
- Valor fiscal: $100 - 20 = 80$.

.../...

.../...

Plusvalía contable: $200 - 50 = 150$.

Plusvalía fiscal: $200 - 80 = 120$.

Reversión deterioro no deducido fiscalmente: 30.

Base imponible gravamen especial: $150 - 30 = 120$.

La base imponible se descompone en dos partes:

- La plusvalía que se beneficia del gravamen reducido.
- La devolución del impuesto deducido por las correcciones de valor aplicadas: en este caso no existe, porque el ajuste es de sentido contrario.

EJEMPLO 2:

- Coste: 100.
- Deterioro contable: 20 (fiscalmente deducible).
- Deterioro fiscal: 30 (no contabilizado, ajuste negativo que debe de revertir).
- Valor neto contable: $100 - 20 = 80$.
- Valor fiscal: $100 - 50 = 50$.
- Venta: 200.

Plusvalía contable: $200 - 80 = 120$.

Plusvalía fiscal: $200 - 50 = 150$.

Reversión deterioro deducido fiscalmente: 30.

Base imponible gravamen especial: $120 + 30 = 150$.

La base imponible se descompone en dos partes:

- La plusvalía que se beneficia del gravamen reducido.
- La devolución del impuesto deducido por las correcciones de valor aplicadas fiscalmente.

Devengo

El gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas y, en el caso de la transmisión de valores, el día en que se produzca.

Tipo de gravamen

Ya hemos adelantado que se aplicarán dos tipos de gravamen:

- En general, el tipo reducido del 8 por 100.
- En especial, el tipo general del Impuesto sobre Sociedades aplicable a la entidad residente, a la parte de base imponible constituida por el importe de las corrección del valor previamente deducidas.

En este último caso, el tipo de gravamen entendemos que es el actualmente aplicable a la entidad residente, en el año 2012, no el aplicado en su momento cuando se dotó y dedujo la corrección de valor.

EJEMPLO 3:

- Coste: 100.
- Deterioro contable: 20 (fiscalmente deducible, en periodo con tipo al 35%).
- Deterioro contable: 30 (no deducido fiscalmente, ajuste positivo al 35%).
- Valor neto contable: 50.
- Venta: 200.
- Tipo actual en Impuesto sobre Sociedades: 30 por 100.

Plusvalía CONTABLE: $200 - 50 = 150$.

Reversión deterioro NO deducido: 30 (AJUSTE FISCAL NEGATIVO).

VALOR FISCAL: $100 - 20 = 80$.

Plusvalía fiscal: $200 - 80 = 120$.

Base imponible gravamen especial: $150 - 30 = 120$.

Cuota: $8\% \times 120$.

EJEMPLO 4:

- Coste: 100.
- Deterioro contable: 20 (fiscalmente deducible, en periodo con tipo al 25%).
- Deterioro fiscal: 30 (deducido fiscalmente no contabilizado, ajuste negativo).
- Valor neto contable: $100 - 20 = 80$.
- Venta: 200.
- Tipo actual en Impuesto sobre Sociedades: 30 por 100.
- Valor fiscal: $100 - 50 = 50$.
- Plusvalía fiscal: $200 - 50 = 150$.

Plusvalía contable: $200 - 80 = 120$.

Reversión deterioro deducido: 30 (ajuste fiscal positivo).

Base Imponible gravamen especial: $120 + 30 = 150$.

Cuota: $(8\% \times 120) + (30 \times 30\%)$.

Gestión del gravamen especial

Se conceden 25 días naturales desde la fecha de devengo, para presentar la declaración y liquidar e ingresar el gravamen especial (modelo 250).

Este plazo tiene un día de inicio y un término fijos; en cualquier caso:

- No se puede iniciar nunca antes del 4 de junio de 2012 (fecha de publicación de la orden que aprueba el modelo).
- Concluye el 25 de diciembre (solo para rentas devengadas hasta el 30 de noviembre).

La declaración estará disponible exclusivamente en formato electrónico y la presentación del modelo 250 se realizará por vía telemática.

La declaración solo puede presentarse desde que se aprueba el modelo, por lo que si el devengo de la renta es anterior, los 25 días se cuentan desde la publicación de la orden. Además, el plazo final máximo se produce 25 días naturales después del 30 de noviembre.

Elemento temporal

Enlazamos lo anterior con las restricciones temporales de la norma, pues exclusivamente resulta de aplicación entre el 1 de enero y el 30 de noviembre.

Esta última fecha no estaba prevista en el real decreto-ley, el cual se refiere a todas las rentas devengadas en 2012. Sin embargo la orden restringe el periodo con el objetivo de que la liquidación se ingrese dentro del año 2012:

«... rentas devengadas hasta el 30 de noviembre de 2012...»

Con esta fecha límite de devengo, la declaración deberá presentarse como muy tarde el día de Navidad. La limitación podría acarrear problemas de legalidad, por la contradicción evidente.

En realidad la declaración del impuesto puede presentarse en cualquier momento dentro de los 25 días naturales del plazo, lo que da lugar a plantearse si la declaración del gravamen especial podría incluir rentas devengadas hasta el mismo día 25 de diciembre, último día de presentación. Pero esto no es posible porque lo que ha restringido la orden no es solo la declaración, sino también la fecha del devengo, que sitúa como máximo en el 30 de noviembre. Esto impide declarar rentas devengadas con posterioridad.

Efectos fiscales

Varias consecuencias fiscales tiene esta forma reducida de tributación, introducidas por la norma como cautelas para evitar otras fugas de tributación inducidas o derivadas. Son las siguientes:

- No es fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.
- Las rentas liquidadas al 8 por 100 no generarán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- El gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (lo mismo que las cuotas del propio Impuesto sobre Sociedades).

Aunque no hace falta, subrayamos que no es aplicable esta norma a las rentas procedentes de un establecimiento permanente, porque dichas rentas siempre son rentas de la sociedad residente, no hace falta que se distribuyan. Sobre ellas la sociedad residente podrá aplicar la exención del artículo 22, si cumple todas las condiciones, pero nunca puede sustituirlas por el gravamen especial. Es una discriminación para las sociedades que operan con establecimientos permanentes en lugar de con filiales, y la razón suponemos que tiene que ver con que en este caso la renta ya esta nacionalizada: no hace falta ningún incentivo fiscal para que las empresas repatrien las rentas, porque ya son rentas nacionales.

Recordamos que el beneficio que supone el gravamen especial no está condicionado a la repatriación de capitales.

También es oportuno recordar aquí que no resulta de aplicación a efectos del gravamen especial la nueva norma de proporcionalidad que se ha introducido en este año 2012 en el artículo 21.2 a la hora de determinar si se verifica o no el requisito previsto en la letra c) del artículo 21.

Gravamen especial vs. declaración tributaria especial

Declaración especial y gravamen especial tienen el mismo objetivo y comparten similar denominación, además de representar auténticas rebajas impositivas. Ambas dan lugar a una nueva institución en el ámbito tributario: las declaraciones sin obligación tributaria.

La diferencia es clara, pues mientras la declaración tributaria especial sustituye y viene a compensar y regularizar obligaciones tributarias vencidas e incumplidas, el gravamen especial tan solo es una reducción temporal de tipos en el Impuesto sobre Sociedades para incentivar la distribución y realización de resultados acumulados en sociedades participadas.

Si mezclamos ambas cosas, una misma sociedad puede aprovechar para regularizar dividendos cobrados en ejercicios anteriores procedentes de paraísos fiscales y no declarados, tributando al 10 por 100, y cobrar más dividendos este año o vender las acciones, tributando al 8 por 100. También puede convertir los dividendos cobrados en ejercicios anteriores en dividendos de 2012 y así todo tributa al modesto tipo del 8 por 100. Pero de esta última forma no estaría regularizando su situación anterior sino simplemente defraudando ambas normas, ordinaria y especial.

4. LA AMPLIACIÓN DEL INCENTIVO TRES MESES DESPUÉS

Al poco tiempo de aprobarse el gravamen especial que se acaba de estudiar, el Gobierno, a la vista de la evolución de la recaudación tributaria, amplía el ámbito de aplicación de este gravamen reducido de plusvalías y dividendos extranjeros.

Se encarga de ello el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Exposición de motivos, que justifica la medida de la siguiente forma:

«... Sin embargo, la evolución de los ingresos públicos hace precisa la adopción de medidas adicionales que, reforzando estos, permitan sentar las bases para una recuperación económica estable y duradera, medidas que inciden, principalmente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades, y, en menor grado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los Impuestos Especiales.

(...)

... Por último, con carácter exclusivo hasta el 30 de noviembre de 2012, se establece un gravamen especial sobre rentas de fuente extranjera de manera similar al previsto en el reiterado Real Decreto-Ley 12/2012, si bien este nuevo gravamen afecta a un mayor volumen de dividendos o a la transmisión de un mayor volumen de participaciones que el allí regulado, con menores requisitos, exigiéndose, en consonancia, un tipo de gravamen superior.»

Junto a la subida de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido y a otras medidas de anticipo de la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades, como la ampliación del importe de los pagos fraccionados y de la limitación de los gastos financieros, se aprueba esta ampliación del gravamen especial. Colocamos esta nueva disposición al lado de la primera de forma comparativa para poder identificar más fácilmente las diferencias entre ambas, que se subrayan:

Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera Real Decreto-Ley 12/2012	Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad
<p>Tercero. Con efectos a partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.</p> <p>Uno. Se añade la disposición adicional decimoquinta, que queda redactada de la siguiente forma:</p> <p>«Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.</p> <p>1. Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, que se devenguen en el año 2012, podrán no integrarse en la base imponible de este Impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través de un gravamen especial. El requisito establecido en la letra c) se podrá determinar para cada entidad, directa o indirectamente participada, por el conjunto de todos los ingresos obtenidos durante el periodo de tenencia de la participación.</p> <p>La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del</p>	<p>Cuarto. Con efectos a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se añade la disposición adicional decimoséptima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que queda redactada de la siguiente forma:</p> <p>«Disposición adicional decimoséptima. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español no incluidos en la disposición adicional decimoquinta de esta Ley.</p> <p>1. Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley y no les resulte de aplicación la disposición adicional decimoquinta de esta Ley, que se devenguen hasta 30 de noviembre de 2012, podrán no integrarse en la base imponible de este Impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través de un gravamen especial.</p> <p>La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios devengados, sin que resulte fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

<p>Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera Real Decreto-Ley 12/2012</p>	<p>Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad</p>
<p>.../...</p> <p>valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.</p> <p>2. Las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley el día en que se produzca la transmisión, y el requisito establecido en la letra c) del mismo apartado del citado artículo durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, cuya transmisión se realice en el año 2012, podrán no integrarse en la base imponible de este Impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través del gravamen especial previsto en el apartado anterior.</p> <p>En este caso, la base imponible estará constituida por la renta obtenida en la transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.</p> <p>3. El tipo del gravamen especial será del 8 por ciento.</p> <p>No obstante, en el caso de transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, la parte de base imponible que se corresponda con cualquier corrección de valor que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación, tributará al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo.</p> <p>Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen</p>	<p><i>que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.</i></p> <p><i>2. Las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley el día en que se produzca la transmisión y no les resulte de aplicación la disposición adicional decimoquinta de esta Ley, cuya transmisión se realice hasta 30 de noviembre de 2012, podrán no integrarse en la base imponible de este Impuesto, mediante la opción del sujeto pasivo por la sujeción al mismo a través del gravamen especial previsto en el apartado anterior.</i></p> <p><i>En este caso, la base imponible estará constituida por la renta obtenida en la transmisión, así como la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.</i></p> <p><i>No obstante, este gravamen especial no resultará de aplicación respecto de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 21 de esta Ley.</i></p> <p>3. El tipo de gravamen especial será del 10 por ciento.</p> <p><i>No obstante, en el caso de transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, la parte de base imponible que se corresponda con cualquier corrección de valor que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación, tributará al tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo.</i></p> <p><i>Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán dere-</i></p> <p>.../...</p>

Disposición adicional decimoquinta. Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera Real Decreto-Ley 12/2012	Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad
<p>.../...</p> <p>especial, no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 de esta Ley.</p> <p>4. El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.</p> <p>5. En el supuesto de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.</p> <p>En el caso de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca la misma.</p> <p>El gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de devengo. No obstante, si al inicio del indicado plazo no se hubiera aprobado la Orden Ministerial que establezca el modelo de declaración a que se refiere el apartado siguiente, la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden.</p> <p>6. El modelo de declaración de este gravamen especial se aprobará por Orden Ministerial del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que establecerá la forma y lugar para su presentación.»</p>	<p><i>cho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en los artículos 31 y 32 de esta Ley.</i></p> <p>4. <i>El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.</i></p> <p>5. <i>En el supuesto de dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.</i></p> <p><i>En el caso de transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, el gravamen especial se devengará el día en que se produzca la misma.</i></p> <p>6. <i>El gravamen especial deberá autoliquidarse e ingresarse en el plazo de los 25 días siguientes a la fecha de devengo. El modelo de declaración de este gravamen especial será el aprobado por Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprueba el modelo 250, Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que será objeto de adaptación a los efectos previstos en esta disposición.»</i></p>

Como se ha verificado, ambas disposiciones son idénticas, con cuatro excepciones señaladas:

- **En este caso solo se exige el cumplimiento del requisito del artículo 21.1 a) referido al porcentaje de la participación.**
- **La exclusión de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 21 de esta ley.**
- **El tipo de gravamen: 10 por 100 (dos puntos más caro).**
- **El periodo: limitado el devengo hasta el 30 de noviembre en este caso.**

Recordamos que los requisitos de la exención de las rentas extranjeras establecida en el artículo 21 son tres:

- Requisito de la participación.
- Requiere que la entidad esté gravada por un impuesto extranjero análogo.
- Requiere actividad económica desarrollada por la participada.

Inicialmente el gravamen especial prescinde del segundo requisito, manteniendo las condiciones de participación superior al 5 por 100 y actividad económica. Con la nueva disposición, se prescinde también de esta última condición: cualquier dividendo de cualquier procedencia y con cualquier finalidad.

A esto se añade la flexibilidad de la norma que regula la primera de las condiciones, que permite cumplir el porcentaje de participación antes o después de haber recibido la renta y computando el periodo en todas las sociedades del grupo mercantil:

«... a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del cinco 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 periodo 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...»

La rebaja de condiciones está acompañada de un aumento del tipo en dos puntos, hasta el 10 por 100, todavía muy por debajo del tipo normal del Impuesto sobre Sociedades.

La exclusión se refiere a sociedades no residentes cuyos activos en territorio español superen el 15 por 100 del total:

Artículo 21.2 a) «Cuando la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el 15 por ciento del valor de mercado de sus activos totales».

Los elementos temporales son coincidentes, porque si bien la norma del gravamen especial se refiere a todo el año 2012, en la práctica se ha limitado el devengo hasta el 30 de noviembre, como hemos advertido más arriba.