

IV) EXENCIÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

En este concepto se produce una modificación sustantiva respecto a la regulación precedentes, **desapareciendo la deducción por doble imposición interna, que es sustituida por la exención** de las rentas recibidas, como método para eliminar la doble imposición.

Los objetivos de este cambio de orientación se sintetizan en la propia exposición de motivos de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades:

- a) Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades **residentes y no residentes**.
- b) Establecer un **régimen general de exención** en el ámbito de participaciones significativas ($\geq 5\%$ del capital o valor de adquisición > 20 millones de euros), aplicable tanto en el ámbito interno como en el internacional, eliminando en el ámbito internacional el requisito de actividad económica, incorporando un requisito de tributación mínima (10% del tipo nominal), entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.
- c) Simplificar el tratamiento de las **plusvalías de origen interno**, con la aplicación del método de exención.

Resumimos las principales características:

- **Dividendos recibidos de entidades residentes** en las que se participe al menos en un 5%. (**Grado de participación $\geq 5\%$**), **EXENTOS**. Tenencia ≥ 1 año.
- **Dividendos recibidos de entidades residentes**, en las que se participe en menos del 5%, pero su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros (**Grado de participación $< 5\%$, pero con valor de adquisición $> 20_1\text{€}$**), **EXENTOS**. Tenencia ≥ 1 año.
- **Dividendos recibidos de entidades residentes** que no cumplan ninguno de los requisitos anteriores. (**Grado de participación $< 5\%$, valor de adquisición $< 20_1\text{€}$**), **RENDA EN LA ENTIDAD PERCEPTORA EN SU TOTALIDAD**, ninguna reducción ni deducción.
- **Dividendos recibidos de entidades extranjeras, EXENTOS**, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:
 - ✓ Participación $\geq 5\%$ o valor de adquisición $> 20_1\text{€}$
 - ✓ Tenencia ≥ 1 año
 - ✓ Entidad participada, tributación a un tipo nominal $\geq 10\%$ por impuesto análogo o idéntico al Impuesto sobre Sociedades, o residencia en un país con CDI, con cláusula de intercambio de información.
- **Plusvalías** originadas en la **transmisión de entidades residentes** en las que se cumplan los requisitos. (**Grado de participación $\geq 5\%$ o valor de adquisición $> 20_1\text{€}$**), **EXENTAS**. (En otras circunstancias serían renta en la entidad transmitente).

- **Plusvalías** originadas en la **transmisión de entidades extranjeras** que cumplan los requisitos (Grado de participación $\geq 5\%$ o valor de adquisición $> 20_1$ €, tipo nominal $\geq 10\%$, CDI con intercambio de información), **EXENTAS**. (En otras circunstancias se aplicaría la deducción por doble imposición internacional).
- **Dividendos y rentas** derivadas de la transmisión de participaciones en **entidades de holding**.
Si en la filial (de primer nivel), más del 70% de los ingresos provienen de dividendos o rentas derivados de la transmisión de participaciones, se requerirá una participación indirecta, (en las filiales de segundo nivel), de al menos un 5% (o valor de adquisición $> 20_1$ €), para poder aplicar la exención sobre los dividendos repartidos por la filial del primer nivel que procedan de estas rentas, salvo que formen parte del mismo grupo mercantil que la filial del primer nivel y formulen estados contables consolidados.
Tampoco será necesaria la participación indirecta de al menos el 5% en las filiales de segundo o ulterior nivel, cuando el sujeto pasivo acredite que los dividendos o rentas derivadas de transmisión se han integrado en la base imponible de la entidad indirectamente participada sin ningún régimen de beneficio fiscal (exención o deducción por doble imposición).
- **Rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente.**
 - ✓ El importe de las mismas se minorará en el importe de las dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir de los períodos impositivos iniciados en el año 2009 hasta aquellos períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1/01/2015, siempre que los mencionados dividendos hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna prevista en la normativa anterior (artículo 30, 2 TRLIS).
 - ✓ El importe de las mismas se minorará en los dividendos o rentas que hayan resultado exentos con anterioridad a su transmisión.
- **Rentas negativas** derivadas de la transmisión de la participación. Fiscalmente deducibles. **LÍMITES**.
Se debe prestar especial atención cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - ✓ Transmisión de participaciones dentro del mismo grupo mercantil.
 - ✓ Transmisión sucesiva de participaciones con minusvalías/plusvalías.
 - ✓ Transmisión de valores adquiridos en operaciones de reestructuración empresarial, acogidos al régimen fiscal especial.
 - ✓ Transmisión de participaciones de sociedades patrimoniales.
 - ✓ Transmisión de participaciones sujetas al régimen de transparencia fiscal internacional.

- **Régimen Transitorio** (D. Transitoria 23)

- ✓ Deducción por doble imposición, **pendientes de aplicar** generadas en períodos impositivos anteriores a 1/01/2015. **PODRÁN DEDUCIRSE EN LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS SIGUIENTES**, sin límite temporal. Su importe se determinará considerando el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que se apliquen.
- ✓ Participaciones en entidades **residentes adquiridas con anterioridad a 1/01/2015**, los dividendos repartidos tendrán derecho a la **EXENCIÓN**, si cumplen los requisitos establecidos.
- ✓ Participaciones en entidades **no residentes adquiridas con anterioridad a 1/01/2015**, se establece un régimen transitorio para los dividendos y participaciones en beneficios de las mismas.

EJEMPLO : **Dividendos recibidos de fuente interna.**

- LEDROS, S.A. participa en un 60% en la entidad residente RENTSIL, S.L., desde hace 6 años de forma ininterrumpida.
En julio de 2015 RENSIL acuerda repartir un dividendo de 1.000.000€, correspondiendo a LEDROS, S.A. un importe de 600.000€, al que no se le aplica retención, de acuerdo con la normativa vigente.
¿Qué efectos fiscales tiene en LEDROS, S.A.?
LEDROS, S.A. ha recibido un dividendo que ha contabilizado como ingreso financiero y figura como tal en su cuenta de resultados.
Por aplicación del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este dividendo **está exento**, al cumplir los requisitos de participación y antigüedad ($\geq 5\%$, > 1 año).
LEDROS, S.A. realizará un ajuste extracontable negativo en su base imponible que tendrá la condición de diferencia permanente **-600.000(DP)**

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
600.000	CERO	-600.000(DP)

- Con las mismas condiciones pero LEDROS, S.A. participa en RENTSIL, S.L. en un 4%, correspondiéndole un dividendo de 40.000€.
Al ser su grado de participación $< 5\%$, el dividendo **no está exento y tributa en su totalidad**. No procederá ajuste extracontable alguno.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
40.000	40.000	-

EJEMPLO : Plusvalía originada en la transmisión de entidades residentes.

LEDROS, S.A. adquiere en 2014 el 40% de la sociedad KOREN, S.L. por un importe de 500.000€.

En 2016 KOREN, S.L. reparte un dividendo de 1.000.000€.

En 2017 KOREN, S.L. reparte un dividendo de 2.000.000€.

En 2018 LEDROS, S.A. transmite a terceros su participación en KOREN, S.L. por un importe de 2.000.000€.

¿Efectos fiscales en LEDROS, S.A.?

2016,2017 por aplicación del artículo 21.1 EXENCIÓN.

LEDROS, S.A. habrá percibido 400.000 (40%1.000.000) y 800.000 (40%2.000.000) y realizará los oportunos ajustes extracontables negativos.

EJERCICIO	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
2016	400.000	CERO	-400.000(DP)
2017	800.000	CERO	-800.000(DP)

En 2018 por aplicación del artículo 21.3 EXENCIÓN.

LEDROS, S.A. habrá obtenido una renta positiva de 1.500.000€ (2.000.000-500.000) que había integrado en su cuenta de resultados y realizará el oportuno ajuste extracontable.

EJERCICIO	INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
2018	1.500.000	CERO	-1.500.000(DP)

EJEMPLO : Plusvalía en la transmisión entre empresas del grupo y posterior renta negativa.

LEDROS, S.A. transmite a una empresa del grupo (MICRO, S.A.) una participación en la entidad CEPRO, S.L., a valor de mercado, por importe de 2.000.000€, obteniendo una plusvalía de 1.000.000€.

MICRO, S.A. transmite con posterioridad las participaciones de CEPRO, S.L. obteniendo una renta negativa de 500.000€ (venta en 1.500.000€). ¿Consecuencias fiscales?

LEDROS, S.A. obtiene una plusvalía en la venta a MICRO, S.L. por importe de 1.000.000€, que por aplicación del artículo 21.3, EXENCIÓN. Realizaría el oportuno ajuste extracontable negativo.

INGRESO CONTABLE	INGRESO FISCAL	±AJUSTES
1.000.000	CERO	-1.000.000(DP)

MICRO, S.A. obtendría una renta negativa de 500.000€ (2.000.000-1.500.000) ¿sería esta renta negativa fiscalmente deducible?

Aplicaríamos el artículo 21.6 y dicha renta negativa se minoraría en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente a la que se le hubiera aplicado exención.

Como $500.000 < 1.000.000$, la renta negativa en MICRO, S.A. no sería fiscalmente deducible, tendría que realizar el oportuno ajuste extracontable positivo.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	±AJUSTES
500.000	CERO	+500.000(DP)