



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso académico 2018-2019



TRABAJO DE FIN DE GRADO

LA INVERSIÓN EXTERIOR Y LA PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Realizado por Ana Isabel Martínez Lorenzo

Tutora Patricia Izquierdo Rebollo

Resumen

Este trabajo pretende analizar desde una perspectiva fiscal, la problemática de la internacionalización de una empresa que decide realizar una inversión en un país extranjero, y en concreto las situaciones doble imposición y sus causas. Para ello tomaremos como ejemplo el caso real de una empresa alicantina en pleno proceso de expansión internacional, que no sólo se ha abierto a la venta internacional, sino que ha dado el paso de invertir fuera del territorio del estado.

Se hace un breve repaso por las principales formas jurídicas que utilizan las empresas a la hora de establecerse en el extranjero. Identificando al mismo tiempo la problemática objeto de este trabajo, las situaciones de doble imposición internacional que se dan tanto en el caso de las filiales como en el de las sucursales o establecimientos permanentes.

Se nombran los principios tributarios que originan esta situación, y como, tanto los países implicados, como la Unión Europea, y otros organismos internacionales como la OCDE, han tratado de establecer soluciones a través de los modelos de convenio de doble imposición y otros tratados internacionales.

A continuación, y tras un breve comentario sobre el país destino de la inversión, se pasa a analizar el Convenio de Doble Imposición, y la legislación interna española sobre del Impuesto de Sociedades, poniendo varios ejemplos prácticos a medida que se analizan los métodos para eliminar la doble imposición.

Para finalizar, se repasan los principales apuntes contables que debe realizar la empresa según la forma jurídica elegida para la inversión. Comprobando así, cómo se produce el retorno de las rentas y se integran en la contabilidad de la empresa matriz.

Palabras clave: Internacionalización, doble imposición, filial, sucursal, establecimiento permanente, Impuesto de sociedades.

Abstract

This Project looks to analyze, through a fiscal perspective, the topic of the international expansion of a company who decided to do an investment in a foreign country, and the problematical about double taxation situations and their causes. For that, there is a real example of an Alicante's company who is in international expansion process.

In the beginning of this project, there is a little review over the main legal forms which are usually used by companies to set up abroad. At the same time it is identified this project's topic, the double international taxation's situations which there are with affiliated companies and with branch office.

There are named the tax principles who originate this situation, and how the countries involved, the European Union and other international organizations like OECD, have tried to establish solutions through the models of double taxation agreement and other international treaties.

To continue, and after a brief comment about the investment destination's country, it is analyzed the Double Taxation Agreement and the Spanish internal legislation on Corporation tax, through some examples.

In the end, there are reviewed to the main accounting notes that the companies must make according to the legal form chosen for the investment.

Keywords: Internationalization, Double taxation, affiliated, branch office, Corporation tax

Resumen	1
Abstract	2
Abreviaturas	5
1. Introducción.	6
1.1. Motivaciones y metodología	6
1.2. Internacionalización de la empresa española.....	6
2. El Grupo Suavinex	8
3. Figuras jurídicas para la inversión en el exterior	10
3.1. La sucursal y el establecimiento permanente	10
3.2. La filial o sociedad mercantil	11
4. La problemática de la doble imposición	13
4.1. Tipos de doble imposición	14
4.2. Medidas para evitar la doble imposición.....	15
5. Establecerse en Eslovaquia	16
5.1. Introducción sobre el país:.....	16
5.2. Cómo constituir una empresa.....	18
5.3. Incentivos a la inversión.....	18
5.4. Tributación de la empresa en Eslovaquia.....	19
5.5. Impuesto Sobre Sociedades en Eslovaquia.....	19
5.4. Impuesto sobre la renta	20
6. Convenio de Doble Imposición Internacional entre España y Eslovaquia	21
6.1. Persona o establecimiento permanente	22
6.2. La residencia.....	22
6.3. La renta.....	23
6.4. Empresas asociadas	25
6.5. Métodos para eliminar la doble imposición	26
7. Tributación de la empresa en España	28
7.1. Impuesto de Sociedades	28
7.1.1. Retenciones.....	30
7.1.2. Exenciones	30
7.1.3. Deducciones por doble imposición internacional.....	32
8. El tratamiento contable de las inversiones en el extranjero	38
8.1. Contabilidad establecimientos permanentes:	38
8.2. Contabilidad sociedad independiente:.....	39

9. Conclusiones.....	43
10. Referencias	45



Abreviaturas

CDI	Convenio de Doble Imposición
ECI	El Corte Inglés
EP	Establecimiento Permanente
HP	Hacienda pública
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto de Sociedades
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PGC	Plan General Contable
RM	Registro Mercantil
SA	Sociedad Anónima
SK	Eslovaquia
SL	Sociedad Limitada
RLI	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
EU	Unión Europea
Art.	Artículo

1. Introducción.

1.1. Motivaciones y metodología

En mi primera experiencia profesional, he tenido la oportunidad de realizar las prácticas en una empresa que se encuentra inmersa en pleno proceso de internacionalización. He ido descubriendo poco a poco las distintas relaciones entre las empresas del grupo, y las diferentes formas jurídicas que la compañía ha decidido adoptar según el país en el que operaba, cada una con su especial motivación.

Entre todas las empresas que conforman el grupo, la que mejor he podido tratar, ha sido el centro productivo ubicado en Eslovaquia. Me producía curiosidad conocer las implicaciones de tipo fiscal que conlleva el crear centro productivo en otro país, por qué motivo se llevó a cabo, y si compensa o no desde un punto de vista tributario.

Esta ha sido la principal motivación para el tema que he escogido para realizar este trabajo.

En cuanto a la metodología que se ha empleado, es principalmente una revisión de la legislación actual, usando como fuentes de información la Ley y tratados internacionales que son de aplicación.

1.2. Internacionalización de la empresa española

La internacionalización y la apertura a los mercados son, probablemente, los cambios más importantes experimentados por la economía española en los últimos años. Cada vez más empresas deciden dar el salto al comercio exterior, abriendo la puerta a nuevos mercados para sus productos o servicios.

La exportación de bienes y servicios es sólo una parte del proceso de internacionalización que puede llevar una empresa. Existen otras formas de

internacionalización, que también se utilizan y que son menos comentadas, como pueden ser la cooperación entre empresas o la inversión exterior.

La cooperación entre empresas sea esta comercial, productiva, tecnológica, etc., es un medio muy útil que da acceso a mercados extranjeros, ya que el mercado en cuestión es más conocido por un socio local. También, algunas empresas llevan a cabo su proceso de expansión exterior a través de implantaciones productivas en otros mercados, esto es, mediante la inversión en el exterior.

Según una encuesta¹ realizada por la Cámara de Comercio (2007), el proceso habitual suele ser, primero la exportación, después la cooperación con otras empresas para consolidar la presencia internacional, y como último paso, la inversión exterior. Esto sucede porque a medida que la empresa consolida su presencia comercial, y practica la cooperación interempresarial, crece la probabilidad de realizar operaciones de inversión en el exterior.

Según esta misma encuesta, entre los motivos que puede tener una empresa para realizar una inversión en el exterior, se encuentran principalmente:

- Facilitar el acceso a nuevos clientes y mercados
- Consolidar y facilitar las relaciones con clientes actuales
- Seguir el comportamiento de los competidores
- Minimizar costes, ya sea de aprovisionamiento y logística, mano de obra, o de materias primas.

En aquellas empresas con mayor tamaño, el componente estratégico (se toma la decisión estratégica de realizar la inversión en el exterior), suele tener un peso mayor como argumento para dar el salto. Por otro lado, en aquellas empresas con un tamaño menor, la principal motivación suele ser la de reducción de costes.

¹ Cámara de comercio (2007) Internacionalización de la empresa española: Cooperación empresarial e Inversión Exterior (p. 47). Recuperado el 10 mayo 2019 de: <https://www.camara.es/sites/default/files/publicaciones/internacionalizacion.pdf>

Además, la internacionalización de la empresa española desde una perspectiva productiva y tecnológica suele ser abordada por empresas españolas que ya cuentan con una trayectoria comercial internacional (Cámara de comercio, 2007)

Este trabajo, pretende analizar los aspectos fiscales que la empresa debe tener en cuenta a la hora de realizar la inversión y sus implicaciones, tomando como ejemplo el caso de una empresa alicantina en pleno proceso de internacionalización.

2. El Grupo Suavinex

El grupo Suavinex, es un conjunto de empresas dedicadas principalmente a la fabricación y distribución de productos de puericultura ligera bajo la marca Suavinex, que es líder del sector en el territorio español, con una creciente presencia internacional, y aspira a ser un referente en puericultura a nivel mundial.

Actualmente fabrica chupetes, biberones, y cosmética para el bebé y para la mamá, y recientemente ha incorporado productos de dermocosmética e higiene bucal, que comercializa bajo otras marcas.

Los centros productivos del grupo están ubicados en Alicante (biberones, alimentación y cosmética) y en Eslovaquia (chupetes y broches). En España comercializa sus productos principalmente a través de la red de farmacias y plataformas de gran consumo (Carrefour, ECI).

La primera empresa del grupo, Exclusivas Rimar se creó en 1980, en origen su actividad fue la fabricación de productos de higiene femenina e infantil, pero con el paso de los años y aprovechando una estructura comercial sólida en toda España, decidió diversificar sus productos y dar el salto a la puericultura.

A lo largo de los años el grupo ha ido creando una estructura societaria compleja para cubrir las diferentes actividades a las que se ha venido dedicando,

incluyendo las absorción e integración en la matriz de varias empresas pequeñas que en origen fueron proveedores.

La empresa matriz es Exclusivas Rimar S.L. cuya actividad está suscrita al sector del plástico (inyecta en plástico piezas de biberones y chupetes). Otra de las empresas productoras es Suavinex Laboratory International A.S. ubicada en Eslovaquia, la cual está participada al 100% por la primera. Y la reciente Blue Sea (2016), propiedad al 50% de la matriz, es la encargada de la elaboración de los productos cosmética.

Además, el grupo se completa con varias sociedades dedicadas a la comercialización, como lo son Laboratorios Suavinex, S.A., y las filiales Suavinex Francia y Suavinex Italia.

Según datos extraídos de la base de datos SABI, en el año 2017 la empresa matriz cerró el año con 33.000 millones de euros como ingresos de explotación.

A continuación, un cuadro resumen de todas las empresas participadas por Exclusivas Rimar, extraído de la base de datos SABI

Ilustración 1

Nombre participada	País	Directo (%)
1. BABY NOW SL	ES	100,00
2. HIPPOS BABY CARE SL.	ES	100,00
3. LABORATORIOS SUAVINEX SA	ES	100,00
4. SUAVINEX LABORATORY INTERNATIONAL A. S.	SK	100,00
5. SUAVINEX FRANCE LABORATORIES SAS	FR	80,00
6. SUAVINEX ITALIA S.RL.	IT	60,00
7. SUAVINEX ITALIA SRL	IT	60,00
8. BLUE SEA LABORATORIES SL.	ES	50,00

Fuente. SABI

En este trabajo se analizar la relación y sus implicaciones tributarias, entre las dos sociedades dedicadas a fabricación de los productos de puericultura, Exclusivas Rimar S.L, la matriz residente en España, y Suavinex Laboratory International A.S, su filial productiva residente en Eslovaquia. Tomando como ejemplo este caso específico de internacionalización, una empresa que se

establece fuera del territorio del estado donde reside, con la creación de un centro productivo en Eslovaquia.

3. Figuras jurídicas para la inversión en el exterior

Una vez, que la empresa ha tomado la decisión de realizar una inversión en el extranjero, cualesquiera que sean las causas que le han llevado a ello, debe elegir la forma jurídica que mejor le convenga para obtener el mayor retorno posible a la inversión realizada y debe analizar las implicaciones de tipo fiscal de escoger una u otra forma.

Las diferentes alternativas jurídicas para llevarlo a cabo, cada una con sus ventajas e inconvenientes son las que vamos a ver a continuación.

3.1. La sucursal y el establecimiento permanente

Una sucursal es un establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión.

Aunque funciona en gran medida en sus relaciones comerciales como una sociedad, no tiene personalidad jurídica propia, y se encuentran subordinados al establecimiento principal tanto jurídicamente como fiscalmente.

Respecto a los trámites formales, debe estar inscrita en el Registro Mercantil como sucursal, y debe existir una escritura pública de constitución, pero no tiene capital propio. Otra nota característica, es que tiene un representante legal con poderes para la administración del establecimiento.

Toda sucursal es un establecimiento permanente, pero puede existir un establecimiento permanente que no constituido como sucursal.

Las principales diferencias entre sucursal y el establecimiento permanente son, que el EP no tiene escritura de constitución, no tiene un representante legal

con autonomía de gestión, y no se ha inscrito como sucursal en el registro mercantil.

La figura del establecimiento permanente no existe como tal en el derecho mercantil, es una figura creada por el derecho tributario para evitar que las rentas generadas dentro de un estado no tributen en él.

El retorno de la inversión es a través del propio beneficio generado por el EP, que se integra en el beneficio de la empresa matriz.

En cuanto a la tributación de las sucursales, los Convenios de doble Imposición internacional, esclarecen qué país tiene la potestad para gravar cada tipo de renta y dónde se debe tributar según cada caso.

En el caso de España si no existe acuerdo internacional, las rentas obtenidas por sucursales o EP de empresas extranjeras en España deben tributar en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Y las rentas obtenidas por una sociedad, a través de un EP situado fuera del territorio del estado, tributan en España por el Impuesto de sociedades, ya que se deben incluir dentro de la base imponible del impuesto, como veremos más adelante.

3.2. La filial o sociedad mercantil

Otra forma de establecerse en un país extranjero es formando una sociedad mercantil de acuerdo con las leyes del país en cuestión.

La sociedad, sí tiene personalidad jurídica propia y un capital social independiente al de la sociedad matriz. Y tiene, como es sabido, órganos de gobierno propios que pueden estar más o menos subordinados a la sociedad matriz.

Entre los trámites formales, se encuentran la escritura de constitución y la inscripción en el registro mercantil. Cada país puede tener sus propias formas societarias, pero las más frecuentes son la Sociedad Anónima y la Sociedad Limitada.

El principal atractivo de formar una sociedad independiente de la sociedad matriz no es otro que, la limitación de la responsabilidad, acotando así el riesgo de la inversión realizada, el capital aportado. Una sociedad independiente, y separada, con su propio capital social, aporta un nivel de riesgo limitado a éste.

El retorno de la inversión realizada será a través de los dividendos que reparta la sociedad en el extranjero a la sociedad matriz.

Fiscalmente la empresa está ligada a la legislación de país en el que reside, por lo que la elección de país y un cuidado estudio de su legislación en materia fiscal resulta imprescindible. Normalmente, todos los países contemplan un impuesto específico que grava las rentas obtenidas por las sociedades mercantiles, en España es el Impuesto de sobre Sociedades.

En el siguiente cuadro se muestran las principales diferencias entre las filiales y las sucursales:

	Filial o Sociedad mercantil	Sucursal	EP
Personalidad jurídica	SI	NO	NO
Constitución	Escritura pública de constitución	Escritura pública para la inscripción RM	NO
Registro mercantil	SI	SI	NO
Capital	SI	NO	NO
Órganos sociales	SI (junta y órgano de administración)	Representante legal	NO
Responsabilidad autónoma	SI	NO	NO

Llegados a este punto, ya se puede entrever la problemática fiscal a la que se ven sometidas estas inversiones, esta problemática y cómo se enfrentan a los diferentes estados es lo que vamos a ir analizando poco a poco.

4. La problemática de la doble imposición

Como ya se ha comentado, las rentas obtenidas por el EP pueden ser gravadas tanto en el país extranjero dónde se han generado, en España con el IRNR y fuera de España con impuestos análogos, como en el propio país de la empresa matriz, a través del impuesto de sociedades. Queda así la misma renta gravada dos veces por autoridades fiscales diferentes (el beneficio empresarial).

Lo propio ocurre en el caso de las filiales, el beneficio obtenido debe tributar en el país de residencia de la matriz por el impuesto de sociedades. Tras esto, y una vez convertido en dividendos, puede ser gravado de nuevo tanto en el país dónde se han generado, como en el país de residencia de la matriz, a través del IS. El dividendo se integra en la base imponible de la empresa matriz. Queda aquí también, la misma persona gravada dos veces por la misma renta (los dividendos)

Fiscalmente, en ambos casos entra en juego el estudio de la doble imposición internacional. Esta situación se da, como se ha expuesto, cuando dos estados ejercen su poder soberano para someter a la misma persona, a impuestos sustancialmente iguales, que gravan el mismo objeto y en un mismo periodo de tiempo.

En general, los diferentes sistemas fiscales establecen algún tipo de impuesto, tanto si el contribuyente, como si la fuente de la renta se encuentra localizado en su país, con ello pretenden evitar la pérdida de recaudación fiscal (Manual de fiscalidad internacional 3ª edición, 2007).

En derecho tributario, existe lo que se conoce como principios del derecho, los diferentes estados intentarán utilizar alguno de los que se detallan a continuación, como argumento para poder someter a imposición a una persona o a una renta:

- Principio de territorialidad: las normas tributarias sujetarán a los hechos o personas que estén en el territorio del Estado, independientemente de su nacionalidad.

- Principio de personalidad: las normas tributarias obligarán a los nacionales de cada país cualquiera que sea el lugar dónde realicen los hechos que originan las obligaciones tributarias.

Estos principios, entran en conflicto cuando dos países pretenden aplicarlo sobre la misma persona o sobre la misma renta, produciéndose situaciones de doble imposición.

Para poder gravar la renta, normalmente los países importadores de capital, aquellos que han obtenido la inversión de capital extranjero, mantienen generalmente el criterio de territorialidad o de la fuente. Sería el caso del país dónde se localice el EP o la filial, que intentará que la riqueza que se ha generado en su país retorne en forma de tributo en ese mismo país.

Mientras que, por otro lado, los países exportadores de capital, aquellos que han realizado la inversión, se muestran partidarios de la aplicación del criterio personalista. Es el caso del país dónde reside la sociedad matriz, que intentará abarcar la renta global de esa sociedad, integrando en la base imponible de su impuesto, la renta generada en el extranjero propiedad del contribuyente, aumentando con ello la recaudación.

4.1. Tipos de doble imposición

La doble imposición puede ser de dos tipos:

- Doble imposición jurídica: se genera cuando una misma persona es gravada por la misma renta por dos autoridades fiscales diferentes.
- Doble imposición económica: en este caso dos personas diferentes son gravadas por la misma renta por dos autoridades fiscales distintas

La primera es la que ocurre en los casos de EP, la renta intentará ser gravada tanto en el país dónde radique el EP como en dónde resida la matriz. La misma persona jurídica paga por el mismo impuesto dos veces.

La segunda, es el caso de los dividendos repartidos por una filial a su matriz, que habiendo tributado en el país de la filial vuelven a ser gravados en el país de la matriz. La misma renta tributa en dos países diferentes.

Esta situación llevó a que los Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) intentasen buscar una solución común, lo que derivó en la creación de un modelo de convenio internacional para evitar a doble imposición, que los países miembros se comprometieron a aplicar.

El primer modelo de convenio se aprobó en 1977 pero como es lógico, el modelo ha ido evolucionado desde entonces, y se ha actualizado, por ejemplo, para incluir la tributación de las nuevas formas de comercio que entonces no existían, como el comercio electrónico. El último modelo aprobado data del año 2017.

También existe un modelo de convenio de la ONU, con cláusulas muy similares, y cada país puede aplicar uno u otro, o un texto combinado según estimen más oportuno para sus economías o su legislación. (Manual de fiscalidad internacional, 2007).

4.2. Medidas para evitar la doble imposición

Entre las medidas que existen para evitar la doble imposición internacional, se encuentran:

En primer lugar, las medidas unilaterales, que son aquellas medidas que aplica cada país dentro de su ordenamiento tributario. Pueden hacerlo a través de los siguientes métodos:

- La exención: con este sistema la renta es gravada exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los otros. Supone la renuncia de un estado a su derecho de gravar la renta o a la persona. Minora la base imponible del impuesto.

- La deducción: con este sistema el impuesto extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta sometida a gravamen en el país de destino o de residencia. Es una deducción de la cuota.

También existen las medidas bilaterales, que son los convenios, firmados por dos países dónde se establece la forma de tributación de una renta. Intentan establecer qué país tiene la potestad para gravar una renta determinada.

Y por último las medidas multilaterales que son aquellos acuerdos que afectan a varios países, como pueden ser los reglamentos y directivas de la UE.

Ya hemos visto las diferentes opciones que tiene una empresa para establecerse en un país extranjero, y la problemática en materia fiscal en la que se ven inmersas.

Volviendo a nuestro caso de estudio, sabemos que Exclusivas Rimar decidió, en momento dado de su historia, que le interesaba dar ese paso, por razones que seguramente fueron más allá de las cuestiones tributarias, y se estableció en el extranjero con un centro productivo en el que delegó parte de su actividad productiva. El país escogido fue Eslovaquia.

5. Establecerse en Eslovaquia

5.1. Introducción sobre el país:

Eslovaquia es un país relativamente reciente, procedente de la división de la antigua Checoslovaquia en los estados de Chequia y Eslovaquia, la Constitución del nuevo estado fue aprobada el 1 de septiembre 1992. En enero de 2009 entró a formar parte de la Unión Económica y Monetaria, y es miembro de la Unión Europea desde 2004.

Se encuentra ubicado en el este de Europa, haciendo frontera con Ucrania por el este, con Polonia y República Checa por el norte, con Hungría por el sur y con Austria por el oeste.

Ilustración 2



Su superficie es de 49.037 km², de los cuáles 946 km² lo forman ríos y lagos. Orográficamente, Eslovaquia tiene ciertos contrastes: cuenta con varias estribaciones montañosas que ocupan una parte importante del norte y centro del país, los Bajos Cárpatos y los Tatras, mientras que en la zona sur se extiende la cuenca del Danubio con planicies que se prolongan hacia el este.

En cuanto al tejido productivo destaca industrias de automoción y electrónica, siendo también importantes los sectores de maquinaria, industria química y servicios de tecnologías de la información.

Su modelo de crecimiento se ha basado en el incremento de su capacidad exportadora a través de los proyectos de inversión llevados a cabo por inversores extranjeros.

²Tu Europa (2019) Mapa Eslovaquia. Recuperado el 10 de julio en: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_es?country=SK#map

5.2. Cómo constituir una empresa

El desarrollo de actividades mercantiles en Eslovaquia bajo sus diferentes formas está regulado por la Ley 513/1991 (Código Mercantil) y sus modificaciones.

Entre los tramites que se deben seguir para establecerse en el país están los siguientes:

- Solicitud del número de identificación fiscal
- Apertura de una cuenta bancaria y desembolso del capital social
- Otorgamiento de escritura pública donde se declaran quiénes son los socios
- Inscripción en el registro mercantil según la forma jurídica elegida
- Obtención de NIF definitivo
- Obtención de la Licencia de comercio
- Alta en el IVA

5.3. Incentivos a la inversión

Eslovaquia es un país que ha resultado atractivo para muchas empresas, por su ubicación estratégica, mano de obra con salarios moderados, y por los diferentes incentivos a la inversión tanto por parte del gobierno eslovaco como por parte de la unión europea.

El gobierno eslovaco aprobó Ley N° 561/2007 de Ayuda a la Inversión y la Ley N° 231/1999 de Ayuda Estatal, en la que aprobaba una serie de ayudas económicas destinadas a empresas extranjeras que quisieran realizar nuevas inversiones, modernización o ampliación de inversiones ya presentes. Entre las más destacables se encuentran:

- Subvenciones para nuevos empleos creados.
- Venta de las propiedades estatales por un precio reducido
- Subvenciones en efectivo para la compra de activos: La ayuda puede alcanzar hasta el 35% del importe de la inversión si se invierte entre $\frac{1}{2}$

millón y 10 millones en activos para nuevas actividades productivas, o para la expansión de actividades ya desarrolladas y que creen entre 30 y 40 nuevos puestos de trabajo.

- Desgravaciones fiscales en el impuesto de sociedades durante 10 años consecutivos.

5.4. Tributación de la empresa en Eslovaquia

Eslovaquia fue un país pionero en la unión europea en aplicar una tasa impositiva única (tasa plana para el IVA, IRPF y IS) en el año 2004, con un tipo del 19%. Con ello simplificó su sistema fiscal y logró aumentar su atractivo frente a inversores extranjeros. Sin embargo, terminó eliminado este sistema en el año 2012.

En la actualidad, su sistema impositivo es similar al nuestro, con diferentes impuestos para la renta, el consumo o el patrimonio, y diferentes tipos de gravamen para cada uno de ellos.

Además, son obligatorias las cotizaciones a la seguridad social y seguro de asistencia sanitaria.

5.5. Impuesto Sobre Sociedades en Eslovaquia

El impuesto de sociedades en Eslovaquia³ tiene un contenido similar al nuestro. Grava el beneficio mundial obtenido por las personas jurídicas residentes en Eslovaquia ya sean sociedades anónimas (AS), sociedades de responsabilidad limitada (SRO), u otras.

³ Financial Administration Slovak Republic (2019) Información sobre el impuesto de sociedades. Recuperado el 15 abril 2019 de: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po/_1

La tasa impositiva es del 21% desde 2017, y como en España se toma como base imponible del impuesto el resultado contable, una vez se le han aplicado los ajustes que establece la ley.

Las bases imponibles negativas pueden ser también compensadas al igual que en España, si se han obtenido en los cinco años inmediatamente anteriores al ejercicio en que obtiene una base imponible positiva.

5.4. Impuesto sobre la renta

Al igual que en España, la legislación eslovaca contempla la tributación de las rentas obtenidas en Eslovaquia por personas no residentes, y las incluye dentro del Impuesto sobre la renta⁴. Sería el caso de los establecimientos permanentes.

Una persona física o jurídica es no residente en Eslovaquia si:

- No tiene residencia habitual o la tiene por un tiempo inferior a 183 días
- Tiene residencia habitual únicamente con fines de estudio o tratamiento médico.
- Pasa las fronteras diariamente o en períodos de tiempo acordados únicamente con el propósito de realizar cualquier actividad dependiente (empleo), cuya fuente se encuentre en el territorio eslovaco.

El tipo impositivo es del 19%, y quedan sujetos a este impuesto entre otras las siguientes rentas:

- El beneficio generado por sucursales o establecimientos permanentes.
- Los intereses y otras ganancias (incluyéndose aquí los dividendos pagados por sociedades residentes en SK a personas físicas o jurídicas no residentes)

⁴ Financial Administration Slovak Republic (2019) Fiscalidad de los ingresos de un SR no residente de fuentes en el territorio de la República Eslovaca Recuperado el 15 abril 2019 de: <https://www.financnasprava.sk/en/businesses/taxes-businesses/income-tax/taxation-of-incomes-businesses>

Por establecimiento permanente, la legislación eslovaca entiende: un lugar o instalación a través de la cual, los no residentes sujetos al impuesto desarrollan sus actividades de forma continua y repetidamente en Eslovaquia durante más de 6 meses.

En cualquier caso, si existe convenio de doble imposición se atiende a lo establecido él.

En la actualidad, continua vigente el Convenio de Doble Imposición⁵ firmado con Checoslovaquia en mayo de 1980, al que Eslovaquia se subrogó a raíz de la separación de Chequia y Eslovaquia.

6. Convenio de Doble Imposición Internacional entre España y Eslovaquia

A la hora de analizar la problemática de la doble imposición el CDI es el documento más importante, y debe ser analizado en primer lugar.

Los tratados internacionales tienen un rango mayor dentro de la jerarquía de las fuentes del ordenamiento tributario, por lo que se aplican por delante de las leyes internas. Las leyes tributarias de los diferentes países son el soporte que desarrolla y complementa al CDI, en él se establecen los límites a los que deben atenerse las autoridades fiscales a la hora de fijar el gravamen interno del país.

Una vez identificada la existencia de doble imposición y la existencia un convenio vigente entre los dos países. Se pasa a analizar el convenio.

⁵ Instrumento de Ratificación de 12 de marzo de 1981 del Convenio entre España y la República Socialista de Checoslovaquia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 8 de mayo de 1980. Boletín Oficial del Estado núm. 167, de 14 de julio de 1981, páginas 16024 a 16029 (6 págs.) Recuperado el 15 abril 2019 de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1981-15642>

6.1. Persona o establecimiento permanente

En primer lugar, se debe esclarecer si se es persona o se es establecimiento permanente, según lo establecido en el convenio.

El CDI especifica en los artículos 3 y 4 lo que entiende por persona y lo que entiende como establecimiento permanente y dice que el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Por otro lado, el término «sociedad» significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.

6.2. La residencia

A continuación, se determina si se es residente en alguno de los estados contratantes.

El artículo 4 determina que la expresión “residente” significa toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que solamente estén sujetas a imposición por la renta que obtengan de fuentes situadas en el estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

En el apartado 3 aclara el caso de las personas jurídicas, cuando sea residente de ambos Estados, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Seguidamente, el artículo 5 define el establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad. Comprende una sede de dirección; una sucursal; una oficina; una fábrica; un taller; una mina, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Volviendo a nuestro caso de estudio, podríamos pensar que la sociedad eslovaca es un establecimiento permanente de la española en un país

extranjero, pero el apartado 7 aclara que el hecho de que una sociedad residente de un estado contratante controle o esté controlada por una sociedad residente del otro estado contratante o que realice actividades en ese otro Estado (y ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por si solo a cualquiera de dichas sociedades en establecimiento permanente, o de otra manera no convierte por si solo a cualquiera de dichas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Por lo tanto, la filial en residente Eslovaquia, al tener personalidad jurídica propia y radicar su sede de dirección efectiva en Eslovaquia, sería residente en ese país.

En conclusión, la sociedad Exclusivas Rimar es residente en España y la sociedad Suavinex Laboratory es residente en Eslovaquia.

6.3. La renta

Una vez se ha determinado que el convenio resulta aplicable, y la residencia de la sociedad, se tiene que definir el tipo de renta que se ha obtenido y si está contemplada dentro del convenio.

Teniendo en cuenta que el retorno de la inversión en caso de un establecimiento permanente sería el propio beneficio empresarial, y en el caso de una sociedad residente, como es el caso, se produce a través del reparto de dividendos que vuelve al estado de la matriz. Vamos a detallar el contenido de los artículos que contemplan esas rentas

- Beneficios empresariales

El artículo 7 nos habla de los beneficios empresariales. Para el caso de los establecimientos permanentes, en el apartado 1 dice los beneficios de una empresa de un Estado solamente podrán someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa desarrolle actividades en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa podrán someterse a imposición en el

otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

Esto quiere decir que el beneficio obtenido por un establecimiento permanente tributaría en Eslovaquia y en España. Después en el momento de la liquidación del impuesto en España de la empresa matriz, se podría deducir el de la cuota de su IS, el importe efectivamente satisfecho en SK.

Por ejemplo, si el EP obtiene un beneficio en Eslovaquia de 10.000 euros y tributa por ellos 1.900 euros en aquel país. Al liquidar el impuesto en España, la empresa matriz, podría deducirse de la cuota esos 1.900 euros.

- Dividendos

El artículo 10 aclara cómo se debe actuar en el caso de los dividendos pagados por una sociedad a un residente en otro estado. Dice que, los dividendos pagados por una sociedad residente de un estado a un residente del otro estado pueden someterse a imposición en este otro estado. Dichos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, y según la legislación de este Estado, pero si el receptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido no podrá exceder:

- Del 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo fuera una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea al menos el 25% del capital de la sociedad que abone los dividendos.
- Del 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

El punto 4, aclara que estas disposiciones no afectarán a la exacción de impuestos de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se abonen los dividendos.

También aclara en el punto 6 del mismo artículo que este artículo no es de aplicación para el caso de los establecimientos permanente.

Es decir, la sociedad eslovaca no está exenta de tributar por el impuesto de sociedades en Eslovaquia, por el mero hecho de que reparta dividendos a

accionistas de otros países. Estos límites se aplican tan solo a los dividendos que reparta. En nuestro caso de ejemplo, como la participación que tiene Exclusivas Rimar sobre Suavinex Sk es superior al 25% (tiene el 100% de las acciones), la matriz Española tributa en Eslovaquia por el impuesto sobre la renta de no residentes al 5%.

Por ejemplo, supongamos que la sociedad filial en Eslovaquia reparte un dividendo a su sociedad matriz España de 3.000 euros. La matriz tributaría en Eslovaquia 150 euros, el 5%.

6.4. Empresas asociadas

El convenio también tiene un apartado específico para los casos de esperezas asociadas, el artículo 9 dice que cuando una empresa de un Estado participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado, o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capitana la vez de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso, cuando ambas empresas estén vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones aceptadas o impuesta, que difieran de la que habrían sido acordadas entre empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han obtenido a causa de las mismas, podrán ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos al impuesto correspondiente.

Y que cuando los beneficios de una empresa de un Estado que hayan sido objeto de imposición en este Estado figuren incluidos también en los beneficios de una empresa del otro Estado, y estén sometidos a la exacción de los impuestos correspondientes, y esos beneficios incluidos representen beneficios que habrían sido realizados por la empresa del otro Estado si las condiciones entre las empresas hubieran sido las que se habrían convenido entre empresas independientes del Estado primeramente mencionado efectuará el ajuste adecuado hasta la cantidad del impuesto gravado sobre dichos

beneficios en el Estado primeramente mencionado. Para determinar este ajuste se tendrán debidamente en cuenta otras disposiciones del convenio en relación con la naturaleza de la renta, y a este efecto las autoridades de los Estados Contratantes se consultarán entre si, si fuera necesario.

Todo esto viene a decir, que la renta puede ser gravada en el estado de residencia de la persona que tiene la dirección efectiva de la misma, pero a la vez dice que, si esa renta ha sido gravada en el estado de la fuente, se puede deducir el importe del impuesto efectivamente satisfecho en el otro Estado.

6.5. Métodos para eliminar la doble imposición

Una vez se ha definido el tipo de renta, y se ha expuesto quien tiene la potestad para gravar la renta, ha quedado de manifiesto que efectivamente se puede dar el caso de doble imposición. En el caso de los dividendos, por ejemplo, ambos estados tienen el derecho de someterlos a imposición, se ha cumplido el primer objetivo del CDI, el de evitar la elusión fiscal. Veamos ahora, qué métodos establece el convenio para evitar la doble imposición.

En artículo 23 se exponen los métodos acordados para cada país:

- España:

En caso de España el apartado 1 dice que se evitará la doble imposición en la siguiente forma:

Cuando un residente de España obtenga rentas o sea propietario de un patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, podrían someterse a imposición en Checoslovaquia, España, eximirá a esas rentas o a ese patrimonio de impuestos, pero, al calcular la base imponible del resto de las rentas y del patrimonio de esa persona, podrá aplicar el tipo impositivo que habría sido aplicable si las rentas o el patrimonio exentos no hubieran sido objeto de exención.

Por lo tanto, las rentas obtenidas en Eslovaquia quedarían exentas en España si han sido objeto de tributación en Eslovaquia.

Además, España, al fijar los impuestos de sus residentes podrá incluir en la base imponible de dichos impuestos, los elementos de renta que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 (sobre dividendos) y 12⁶ de convenio podrían someterse asimismo a imposición en Checoslovaquia. Pero España deducirá de la cuantía del impuesto computado sobre esa base una cantidad igual al impuesto pagado en Checoslovaquia. Sin embargo, la cantidad deducida no excederá de la parte del impuesto español, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta que de conformidad con las disposiciones de los artículos 10 y 12, del presente Convenio, podrían haber sido sometidas a imposición en España.

- Eslovaquia:

En Eslovaquia se evitará la doble imposición en la siguiente forma:

Cuando un residente de Checoslovaquia obtenga rentas, o sea propietario de un patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, podrían someterse a imposición en España, Checoslovaquia, eximirá a esas rentas o a ese patrimonio de impuestos, pero, al calcular la base imponible del resto de las rentas o del patrimonio de esa persona, podrá aplicar el tipo impositivo que habría sido aplicable si las rentas o el patrimonio exentos no hubieran sido objeto de exención.

Eslovaquia, al fijar los impuestos de sus residentes, podrá incluir en la base imponible de dichos impuestos, los elementos de renta que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 del convenio, podrían someterse asimismo a imposición en España. Pero Checoslovaquia deducirá de la cuantía del impuesto computado sobre esa base una cantidad igual al impuesto rezado en España. Sin embargo, la cantidad deducida no excederá de la parte del impuesto eslovaco, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas, que, de

⁶ Artículo 12 CDI referente a los cánones, no son objeto de estudio de este trabajo.

conformidad con las disposiciones de los artículos 10, del presente Convenio, podrían haber sido sometidas a imposición en España.

En definitiva, se deja abierta la posibilidad de optar por la exención o la deducción, por lo que el siguiente paso es acudir a la legislación interna de cada país. Las leyes internas deberán haber tenido en cuenta las disposiciones del convenio, e incluyen las cláusulas para aplicarlos dentro de las leyes de sus impuestos.

7. Tributación de la empresa en España

La sociedad como entidad con personalidad jurídica propia es el sujeto pasivo de los impuestos que gravan la renta, el patrimonio, y el consumo.

En España las normas tributarias se aplican a los nacionales del país cualquiera que sea el lugar dónde se realice el hecho imponible y también deben tributar los hechos o personas que estén en el territorio del estado independientemente de su nacionalidad.

Esto quiere decir que si la persona, física o jurídica, reside en el territorio del estado debe someterse al gravamen sea cual sea el estado dónde se encuentren los bienes, o dónde se hayan obtenido las rentas. Las rentas y patrimonio situadas en dentro del territorio deben someterse también a gravamen independientemente de la residencia del titular.

Se aplica como hemos visto anteriormente tanto el principio de personal como el principio de territorialidad para no dejar posibilidad alguna a la elusión fiscal.

7.1. Impuesto de Sociedades

El impuesto de sociedades es un impuesto directo, lo paga la sociedad que es la que manifiesta su capacidad económica, personal, porque tiene como referencia a la sociedad como persona jurídica, objetivo, ya que no tiene en

cuenta sus circunstancias personales, periódico, se devenga anualmente, y proporcional, grava por igual toda la base imponible.

El hecho imponible de este impuesto es la obtención de renta por parte del sujeto pasivo, cualquiera que fuese su fuente u origen. Se tributa, por tanto, por la renta global, independientemente dónde se haya generado.

En cuanto al sujeto pasivo del impuesto, la ley establece en su artículo 7 quienes son contribuyentes, entre otros, las personas jurídicas que tenga su residencia en el territorio Español.

En el artículo 8 esclarece a quién se considera residente del estado Español. Y dice que son las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas
- Que tengan su domicilio social en territorio español
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español

En el caso que nos ocupa determinar la residencia de una sociedad es clave a la hora de saber dónde debe una empresa tributar.

Y para finalizar con este pequeño repaso por las principales características del impuesto de sociedades, no está de más recordar también el esquema de liquidación del impuesto que sería el siguiente:

	RESULTADO CONTABLE
	+/- Ajustes del resultado
=	BASE IMPONIBLE
	- BI negativas de ejercicios anteriores
=	BASE LIQUIDABLE
	x tipo de gravamen
=	CUOTA ÍNTEGRA
	- Deducciones y bonificaciones
=	CUOTA LIQUIDA
	- Retenciones y pagos a cuenta
=	CUOTA DIFERENCIAL

Vemos cómo se parte del resultado contable, al que se le aplican los ajustes que establece la Ley, en aquellos casos en los que no coincide la normativa fiscal y la contable, y a partir de ahí se continúa con la liquidación del impuesto según la normativa tributaria.

7.1.1. Retenciones

Antes de entrar en el detalle de las medidas para evitar la doble imposición previstas en la ley del impuesto, cabe mencionar, qué actividades están sujetas a retención por el impuesto, ya que este hecho se produce temporalmente antes que la propia de la liquidación del impuesto.

En artículo 60.1 letra a, del Reglamento del Impuesto de Sociedades establece que, deberá practicarse retención, entre otras, a las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, por ejemplo, los dividendos.

A su vez, en el artículo 61 letra h, relativo a las excepciones a la obligación de retener e ingresar a cuenta, deja exentos de retención a los beneficios percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus sociedades filiales residentes en otros estados miembros de la Unión Europea.

Por lo tanto, los dividendos obtenidos por la matriz española procedentes de su filial en Eslovaquia no estarían sujetos a retención en España.

7.1.2. Exenciones

Dividendos o participaciones en los beneficios de entidades

El artículo 21.1 de la LIS establece que estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación del contribuyente, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5% o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Se exige que esa participación se haya mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al reparto de los dividendos.
- b) En el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, y esa entidad haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10%_en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

Se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada. Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora. Dado que el régimen de exención es un mecanismo para evitar la doble imposición económica, parece que es necesario que exista una previa tributación⁷ (López-Santacruz Montes J.A., 2019).

⁷ López-Santacruz Montes J.A., (2019) Memento Impuesto sobre Sociedades (2648). Lefebvre. Recuperado de: https://online-elderecho.com/publicaciones.umh.es/seleccionProducto.do;jsessionid=672111FB5D91712016741AB3A86BF019.TC_ONLINE01?producto=UNIVERSAL&memento=2011/900010#%2FpresentarMemento.do%3Fhref%3D7dbdbbaa%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DtablaAlfabetica%26rnd%3D0.6863366054035569

Rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes

El artículo 22 de la LIS dispone la exención rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español, cuando ese establecimiento haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS con un tipo nominal de, al menos, un 10%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción de a aquellas, en su lugar de origen. Igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado quedan también exentas.

Este artículo, en el punto 3, considera que la entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.

7.1.3. Deducciones por doble imposición internacional

Doble imposición jurídica

El artículo 31 de la LIS establece una deducción para evitar la doble imposición jurídica que se genera cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Y también aclara que, no se podrán deducir los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Y que, si es aplicable un convenio de doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según él.

Se debe tener en cuenta que, el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible del IS en España, aun cuando no fuese plenamente deducible. Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Esta deducción, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Supuesto práctico 1:

Supongamos que la empresa Exclusivas Rimar residente en España, ha decidido expandir su actividad empresarial creando una sucursal o establecimiento permanente en Eslovaquia.

En el ejercicio 2018 el establecimiento permanente ha tenido unos ingresos de 20.000 € y unos gastos de 10.000 €, obteniendo un beneficio de

10.000 €. Estando dicho beneficio sujeto al impuesto sobre la renta de no residentes en Eslovaquia a un tipo del 19%, un total de 1.900 €. Una vez pagado dicho impuesto, el importe restante se integra como ingreso en la contabilidad de Exclusivas Rimar.

La empresa matriz ha obtenido en el ejercicio 2019 los siguientes ingresos y gastos:

- Ingresos derivados de su actividad empresarial desarrollada en el territorio español: 100.000 €
- Ingresos derivados de los beneficios empresariales de EP: 8.100 €
- Gastos 50.000 €

El beneficio obtenido es de 58.100 € (100.000 + 8.100 - 50.000)

El tipo de gravamen aplicable en España por el Impuesto de Sociedades es el general (25%)

En cuanto a la tributación en España, la empresa tiene dos opciones, podría optar por la exención (art.22 LIS) u optar por la deducción (art.31 LIS):

- Opción 1:

En el primer caso, el beneficio no se integra en la base imponible y no se tributa por ellos en España. Se debería hacer un ajuste contable negativo por los 8.100 € que efectivamente se integraron en el resultado (se eliminan de la base imponible).

RESULTADO CONTABLE	58.100 €
+/- Ajustes del resultado	- 8.100 €
BASE IMPONIBLE	50.000 €
x tipo de gravamen	25%
CUOTA ÍNTEGRA	12.500 €
- Deducciones y bonificaciones	- €
CUOTA	12.500 €

El importe total pagado por la compañía en concepto de tributos serían **14.400 euros** (1.900 en la hacienda eslovaca y 12.500 en España).

- Opción 2:

En el caso de optar por la deducción, el importe de la deducción sería la menor de estas dos cantidades:

- Importe efectivo satisfecho en el extranjero: $19\% \cdot 10.000 = 1.900 \text{ €}$
- Importe que correspondería en España: $25\% \cdot 10.000 = 2.500 \text{ €}$

En este caso la menor cantidad es el importe satisfecho en el extranjero (1.900 €), además se tiene que hacer un ajuste contable positivo por esta cantidad (art.31.2 LIS) para integrar en la base imponible el total del beneficio, y posteriormente se deduce de la cuota íntegra.

RESULTADO CONTABLE	58.100 €
+/- Ajustes del resultado	+ 1.900 €
BASE IMPONIBLE	60.000 €
x tipo de gravamen	25%
CUOTA ÍNTEGRA	15.000 €
- Deducciones y bonificaciones	- 1.900 €
CUOTA LÍQUIDA	13.100 €

El importe total satisfecho por la compañía en concepto de tributos serían **15.000 €** (1.900 € en la hacienda eslovaca y 13.100 € en España).

Conclusión:

En conclusión, si comparamos la carga fiscal, obtenemos un total de 14.400 euros para la aplicación de la exención y 15.000 euros en el caso de la deducción, lo más eficiente fiscalmente es optar por la exención. De cualquier otro modo, estaríamos gravando la renta al tipo de gravamen español que está 6 puntos por encima del eslovaco (25% frente al 19%) y eliminaríamos así el provecho de un tipo de gravamen inferior en el país de la inversión.

Por lo que la deducción solo sería interesante, en los casos en los que no se pueda aplicar la exención por no cumplir alguno de sus requisitos.

Doble imposición económica

El artículo 32 de la LIS establece otra deducción cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español. En este caso se podrá deducir el importe impuesto efectivamente pagado por la empresa no residente, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente.

Se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
- Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Esta deducción será un recurso útil cuando se cumple el primer requisito de la exención por dividendos del artículo 22 mencionado anteriormente, ya que es el mismo que el de la deducción, pero no se cumple el segundo (tipo de gravamen mínimo del 10%). En el caso de haberse aplicado la exención, esos dividendos no darán derecho a la deducción ya que no se habrán integrado en la base imponible del IS.

Además, esta deducción, juntamente con la establecida en el artículo 31, como ya se ha comentado, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.

Supuesto práctico 2:

La empresa Exclusivas Rimar, ha recibido un dividendo procedente de su filial en Eslovaquia, de la que posee el 100% de las acciones, el importe del dividendo es de 3.000 €. La sociedad matriz ha tributado por esta renta en el impuesto sobre la renta de no residentes de Eslovaquia al tipo máximo que

establece el CDI (art.10.2) que es el 5% para este caso, tributa 150 euros en Eslovaquia.

Se sabe que la sociedad participada, Suavinex Sk, ha estado sujeta y no exenta, por el impuesto de sociedades eslovaco a un tipo superior al 10% (el tipo de gravamen IS en Eslovaquia es del 21%).

El tipo de gravamen aplicable en España por el Impuesto de Sociedades es el general (25%)

Solución:

Como en el supuesto práctico anterior, la empresa tiene dos opciones, podría optar por la exención al cumplir todos los requisitos (art. 21 LIS) u optar por la deducción (art.32 LIS), veamos cual le resultaría más beneficioso:

En el caso de la exención se debería hacer un ajuste contable negativo para eliminar de la base imponible el dividendo computado como ingreso, y no se tributaría en España por los dividendos.

El importe total satisfecho por la matriz serían los **150 euros** pagados en Eslovaquia en el impuesto sobre la renta de no residentes (5%3.000).

Si optara por la deducción, se debería hacer un ajuste contable positivo por el importe del impuesto satisfecho en el extranjero, los 150 euros con los que se tributó en Eslovaquia.

RESULTADO CONTABLE	2.850 €
+/- Ajustes del resultado	+ 150 €
BASE IMPONIBLE	3.000 €
x tipo de gravamen	25%
CUOTA ÍNTEGRA	750 €
- Deducciones y bonificaciones	- 150 €
CUOTA LIQUIDA	600 €

El importe total satisfecho por la matriz serían los **750 euros** (150 en la hacienda eslovaca y 600 euros en España).

En este supuesto también resulta más beneficioso optar por la exención que por la deducción. De nuevo la deducción sólo sería una buena opción para aquellos casos en los que no se cumple algunos de los requisitos de la exención.

8. El tratamiento contable de las inversiones en el extranjero

Para completar el trabajo, resulta interesante comprobar cómo se alcanza contablemente el beneficio empresarial, que es susceptible de ser gravado en ambos países, y como se integran en el beneficio de la matriz.

8.1. Contabilidad establecimientos permanentes:

Los hechos económicos se reflejan directamente en la contabilidad de la matriz, independientemente de que ésta decida usar subcuentas independientes para llevar un mejor control. Por lo tanto, se refleja directamente el resultado a través de la cuenta 129 Resultado del ejercicio.

Un ejemplo, suponiendo que se quiera diferenciar los beneficios obtenidos por la sucursal a través de la subcuenta 129.1 para la matriz y la 129.2 para la sucursal.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
7*		XXX	
6*			XXX
129.1	Resultado del ejercicio matriz	XXX	XXX
129.2	Resultado del ejercicio sucursal	XXX	XXX

El apunte contable en la cuenta 129 será en el debe en el caso de pérdidas y en el haber si para el caso de los beneficios.

Asiento que registra el impuesto de sociedades

Núm	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto sobre el beneficio	XXX	
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		XXX

A continuación, se abona el importe del impuesto contra el resultado:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
630	Impuesto sobre el beneficio		XXX

Asiento reparto del resultado

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
526	Dividendo a pagar		XXX

El pago de los dividendos a los accionistas y se le aplica la retención correspondiente, si el pago se produce a una persona física se le retiene por el IRPF y si se trata de una sociedad por el IS.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo a pagar	XXX	
4751	Hacienda pública acreedora por retenciones		XXX
572	Bancos		XXX

8.2. Contabilidad sociedad independiente:

- Sociedad filial

La filial, al ser una sociedad, debe llevar la contabilidad por su cuenta y va contabilizando todas sus operaciones a lo largo del ciclo contable. Llegado el final del ejercicio, en el asiento de cierre se pone de manifiesto el resultado:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
7*		XXX	
6*			XXX
129	Resultado del ejercicio	XXX	XXX

Suponiendo que el resultado contable coincide con el resultado fiscal, es decir, no hay que realizar ajustes. Ésta sería la base imponible del impuesto por sociedades a la que se aplicaría el tipo de gravamen.

Asiento que registra el impuesto de sociedades

Núm	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto sobre el beneficio	XXX	
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		XXX

A continuación, se abona el importe del impuesto contra el resultado:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
630	Impuesto sobre el beneficio		XXX

Asiento de cierre y fin del año contable. Tras la junta de accionistas si se decide el reparto de beneficios, se refleja en la cuenta 526.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
526	Dividendo a pagar		XXX

El pago de los dividendos a los accionistas y se le aplica la retención correspondiente, si el pago se produce a una persona física se le retiene por el IRPF y si se trata de una sociedad por el IS.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo a pagar	XXX	
4751	Hacienda pública acreedora por retenciones		XXX
572	Bancos		XXX

- Sociedad matriz

La compra de una empresa por parte de otra es una inversión financiera, que figura en el activo no corriente del balance

Este sería el asiento por la suscripción de las acciones

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	XXX	
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo		XXX

El desembolso

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
259	Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo	XXX	
572	Bancos		XXX

Cuando la filial reparte el dividendo a la matriz se contabiliza un ingreso con la cuenta 760 que es el que se trasladará al resultado del ejercicio.

Por el devengo de los dividendos

Núm	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	XXX	

760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		XXX
-----	---	--	-----

Por el cobro dividendo, se da de baja el activo y contra la tesorería

Núm	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	XXX	
545	Dividendo a cobrar		XXX

El cobro del dividendo

Núm	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	XXX	
473	HP retenciones y pagos a cuenta	XXX	
545	Dividendo a cobrar	XXX	

Al finalizar el año se traslada el ingreso al resultado del ejercicio, en el asiento de regularización.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	XXX	
129	Resultado del ejercicio		XXX

El asiento de la contabilización del impuesto de sociedades:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto sobre el beneficio	XXX	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		XXX
4752	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		XXX

Tras esto el importe del impuesto se deduce del resultado contable

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
630	Impuesto sobre el beneficio		XXX

Asiento de cierre y fin del año contable. Tras la junta de accionistas si se decide el reparto de beneficios

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
11X	Reservas		XXX
526	Dividendo a pagar		XXX

El pago de los dividendos a los accionistas con su retención:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo a pagar	XXX	
4751	Hacienda pública acreedora por retenciones		XXX
572	Bancos		XXX

Y ya se habría producido el retorno hacia los accionistas.

9. Conclusiones

El estudio de las implicaciones fiscales a la hora de realizar una inversión en el exterior es un requisito tan importante como lo pueden ser el análisis económico, y debe tenerse en cuenta a la hora de la elección del país.

Hemos visto que, a la hora de la elección del Estado objeto de la inversión, los países de la Unión Europea ofrecen múltiples ventajas desde el punto de vista fiscal. La existencia de los convenios de doble imposición y los tratados

internacionales, condicionan las normativas fiscales internas de los estados miembros, que deben adaptarse a ellos.

Aunque el objetivo de estos convenios sea evitar la elusión y el fraude fiscal, también establecen medidas para evitar los casos de doble imposición, lo que sin duda favorece el comercio y la inversión entre estos países.

En el caso que hemos tomado como ejemplo, la principal ventaja que ofrece Eslovaquia frente a España desde un punto de vista fiscal es un tipo impositivo menor. En España se tributa al 25% y en Eslovaquia al 21%, son cuatro puntos de diferencia. Este hecho, unido a las ventajas de tipo estratégico, a los costes de mano de obra más bajos, las subvenciones para la compra de activos, a la creación de puestos de trabajo y otros, han hecho de Eslovaquia un país atractivo en el que invertir.

La decisión de constituirse como una sociedad independiente de la matriz, en lugar de un establecimiento permanente, no se ha hecho atendiendo a criterios fiscales, ya que el tipo impositivo es mayor para las sociedades (21%) que para los establecimientos permanentes (19%).

Sin embargo, Eslovaquia ha ido modificando su sistema fiscal en los últimos años, pasando de la tasa impositiva única con un tipo del 19%, a la situación actual, en la que se tributa al 21% por el IS. Probablemente, cuando se tomó la decisión de inversión, el tipo de gravamen sí suponía un punto a favor, y la situación actual, simplemente ha sobrevenido.

A pesar de todo, el tipo impositivo continúa siendo menor que en España donde actualmente es del 25%. Por lo que podemos concluir que, desde un punto de vista tributario, sí ha resultado una buena decisión este caso de internacionalización. Los cuatro puntos de diferencia en el tipo de gravamen, llevados a las cifras que maneja la compañía pueden resultar claves en el beneficio final del grupo.

10. Referencias

Aliaga Agulló E., Bayona Giménez J.J., Cencerrado Millán E., Gallego López J.B., Núñez Grañón M., Pérez Bernabeu B. (2019) Ordenamiento tributario español: los impuestos 5ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch (ISBN 978-84-1313-216-7)

Trigueros Pina J.A., Sansalvador Sellés M.E., Reig Mullor J., González Carbonell J.F. & Cavero Rubio J.A. (2009) Fundamentos y práctica de contabilidad 3ª edición. Madrid: Ediciones Pirámide (ISBN 978-84-368-2240-3)

Cámara de comercio (2007) Internacionalización de la empresa española: Cooperación empresarial e Inversión Exterior. Recuperado el: 10 mayo 2019 de: <https://www.camara.es/sites/default/files/publicaciones/internacionalizacion.pdf>

Campo Azpiazu C., Capítulo 13: Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición (2007). En Córdor Ezquerro T. (Dir.) Manual de fiscalidad internacional 3ª edición (pp. 539-585). Madrid: Solana e Hijos (ISBN 978-84-8008-248-8).

Dirección Financiera de la República Eslovaca(2019) Información sobre el impuesto de sociedades Recuperado el 30 abril 2019 de: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po>

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado núm. 288, de 28/11/2014 Recuperado el 15 abril 2019 de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12328>

España. Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado núm. 165, de 11/07/2015 Recuperado el 15 abril 2019 de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>

Financial Administration Slovak Republic (2019) Fiscalidad de los ingresos de un SR no residente de fuentes en el territorio de la República Eslovaca Recuperado el: 15 abril 2019 de:

<https://www.financnasprava.sk/en/businesses/taxes-businesses/income-tax/taxation-of-incomes-businesses>

Financial Administration Slovak Republic (2019) Información sobre el impuesto de sociedades. Recuperado el: 15 abril 2019 de: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po/_1

Halla-Villa Jiménez N. (2007) Fiscalidad en Eslovaquia. El Exportador Recuperado de: <https://www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-el-exportador/mundo/REP2016684968.html>

Instrumento de Ratificación de 12 de marzo de 1981 del Convenio entre España y la República Socialista de Checoslovaquia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 8 de mayo de 1980. Boletín Oficial del Estado núm. 167, de 14 de julio de 1981, páginas 16024 a 16029 (6 págs.) Recuperado el 15 abril 2019 de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1981-15642>

Lefebvre F. (Coord.) et al. (2018) Memento contable. Lefebvre. Recuperado de: <https://online-elderecho.com/publicaciones.umh.es/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&memento=2011/900002#%2FpresentarMemento.do%3Fhref%3D7dbdbba%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DtablaAlfabetica%26rnd%3D0.07297900224564269>

López-Santacruz Montes J.A., (2019) Memento Impuesto sobre Sociedades. Lefebvre. Recuperado de: https://online-elderecho.com/publicaciones.umh.es/seleccionProducto.do;jsessionid=672111FB5D91712016741AB3A86BF019.TC_ONLINE01?producto=UNIVERSAL&memento=2011/900010#%2FpresentarMemento.do%3Fhref%3D7dbdbbaa%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DtablaAlfabetica%26rnd%3D0.6863366054035569

Oficina Económica y Comercial de España en Bratislava (2014) Guía país: Eslovaquia Recuperado el: 30 abril 2019 de:

<http://www.comercio.gob.es/tmpDocsCanalPais/5BBFEF02B867C2DD607FE1C55A04A5EF.pdf>

Secretaría de Estado de Comercio (2019) Eslovaquia: Régimen fiscal. Recuperado el: 30 abril 2019 de: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=SK>

Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (2019) Informe empresa Recuperado el: 11 mayo 2019 de:

Suavinex (2019) Quiénes somos. Recuperado el: 01 abril 2019 de: <https://www.suavinex.com/conocenos>

Tu Europa (2018) Impuesto de sociedades en la UE- Eslovaquia. Recuperado el: 30 abril 2019 de: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/slovakia/index_en.htm

Unión Europea (2019) Eslovaquia: Visión general. Recuperado el: 30 abril 2019 de: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovakia_es