

Desaparició de la deducció per doble imposició de dividends

Introducció

Doble imposició - Concepte:

Es produeix quan la renda queda gravada doblement, en el moment de la seva generació y en el moment del repartiment als accionistes.

Introducció

Segons la personalitat jurídica de l'accionista, els dividends tributen a:

- Impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF): L'accionista és una persona física.
- Impost sobre societats (IS): L'accionista és una persona jurídica.

Introducció

Segons si la societat que reparteix els dividends es considera resident o no:

- Empresa que reparteix els dividend és resident a Espanya: Parlem de doble imposició interna de dividends.
- Empresa que reparteix els dividend **no** és resident a Espanya: Parlem de doble imposició internacional de dividends, en la seva vessant jurídica i econòmica.

Introducció

Normativa IRPF que analitzarem:

- Es considera que l'accionista és una persona física
- Es considera que l'empresa que reparteix dividends és resident a Espanya
- Es consideren les normatives que incorporen canvis significatius en el mecanisme de compensació (publicades al BOE en aquell moment)

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'IRPF

- Article 29.g): Estableix una deducció a la quota íntegra del 15% de l'import dels dividends íntegres.
- Considerant que la tarifa de la Llei presenta un tipus mínim de 15% i un màxim del 65,51%, suposant una única renda en forma de dividends, es compensaria totalment la Doble imposició a les rendes del primer tram de la tarifa.

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'IRPF

Tipus i tarifes aplicables:

Llei 61/1978, de 27 de desembre, de l'Impost sobre Societats: Art. 23.1

- Amb caràcter general del 33%

Llei 44/1978:

- Tarifa progressiva

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'IRPF

Base imponible hasta pesetas	Tipo medio resultante	Cuota integra	Resto imponible pesetas	base hasta	Tipo aplicable
—	—	—		200.000	15,00
200.000	15,00	30.000		200.000	16,02
400.000	15,51	62.040		200.000	17,04
600.000	16,02	96.120		200.000	18,06
800.000	18,53	132.240		200.000	19,08
1.000.000	17,04	170.400		400.000	20,61
1.400.000	18,06	252.849		400.000	22,65
1.800.000	19,08	343.400		400.000	24,69
2.200.000	20,10	442.200		400.000	28,73
2.600.000	21,12	549.120		400.000	28,78
3.000.000	22,14	664.240		400.000	30,82
3.400.000	23,16	787.520		400.000	32,86
3.800.000	24,18	918.960		400.000	34,90
4.200.000	25,20	1.058.580		400.000	36,94
4.600.000	26,22	1.206.320		400.000	38,98
5.000.000	27,24	1.362.240		400.000	41,02
5.400.000	28,27	1.526.320		400.000	43,06
5.800.000	29,29	1.698.560		400.000	45,10
6.200.000	30,31	1.878.960		400.000	47,14
6.600.000	31,33	2.067.520		400.000	49,18
7.000.000	32,35	2.284.240		400.000	51,22
7.400.000	33,37	2.469.120		400.000	53,27
7.800.000	34,39	2.682.200		400.000	55,31
8.200.000	35,41	2.903.440		400.000	57,35
8.600.000	36,43	3.132.840		400.000	59,39
9.000.000	37,45	3.370.400		400.000	61,43
9.400.000	38,47	3.516.120		400.000	63,47
9.800.000	39,49	3.870.000		En adelante	65,51

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'IRPF

SENSE INTEGRACIÓ

	Base Imp. IS	Quota IS (33%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Tarifa 1978		Càrrega tot.		Càrrega tribut total %
					Quota IRPF	Dedució quota	Quota líquida	Total quota	
A	1.500,00	495,00	1.005,00	1.005,00	150,74		150,74	645,74	43,05
B	6.500,00	2.145,00	4.355,00	4.355,00	712,95		712,95	2.857,95	43,97
C	35.000,00	11.550,00	23.450,00	23.450,00	5.736,49		5.736,49	17.286,49	49,39
D	150.000,00	49.500,00	100.500,00	100.500,00	50.511,86		50.511,86	100.011,86	66,67

Llei 44/1978

	Base Imp. IS	Quota IS (33%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Tarifa 1978		Quota líquida	Càrrega tot.		Càrrega tribut total %
					Quota IRPF	Dedució quota		Total quota	Tot. Quota / Benef brut	
A	1.500,00	495,00	1.005,00	1.005,00	150,74	150,75	-0,01	494,99	33,00	
B	6.500,00	2.145,00	4.355,00	4.355,00	712,95	653,25	59,70	2.204,70	33,92	
C	35.000,00	11.550,00	23.450,00	23.450,00	5.736,49	3.517,50	2.218,99	13.768,99	39,34	
D	150.000,00	49.500,00	100.500,00	100.500,00	50.511,86	15.075,00	35.436,86	84.936,86	56,62	

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 18/1991, de 6 de juny de l'IRPF

- Article .78.Siete.a): Estableix una deducció a la quota íntegra del 10% de l'import dels dividends íntegres.
- Aquesta tarifa presenta un mínim exempt de 400.000 ptes (2.404,05 €). Per tant, la pròpia tarifa ve a compensar la doble imposició per a dividends com a renda única fins aquest import.

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 18/1991, de 6 de juny de l'IRPF

Tipus i tarifes aplicables:

Llei 61/1978, de 27 de desembre, de l'Impost sobre Societats: Art. 23.1

- Amb caràcter general del 33%.

Llei 18/1991:

- Tarifa progressiva

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 18/1991, de 6 de juny de l'IRPF

Base liquidable hasta pesetas	Cuota — Pesetas	íntegra	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable — (porcentaje)
400.000		0	600.000	20,00
1.000.000		120.000	570.000	22,00
1.570.000		245.400	570.000	24,00
2.140.000		382.200	570.000	26,00
2.710.000		530.400	570.000	28,00
3.280.000		690.000	570.000	30,00
3.850.000		861.000	570.000	32,00
4.420.000		1.043.400	570.000	34,00
4.990.000		1.237.200	570.000	36,00
5.560.000		1.442.400	570.000	38,00
6.130.000		1.659.000	570.000	40,00
6.700.000		1.887.000	570.000	42,00
7.270.000		2.126.400	570.000	44,00
7.840.000		2.377.200	570.000	46,00
8.410.000		2.639.400	570.000	48,00
8.980.000		2.913.000	570.000	50,50
9.550.000		3.200.850	En adelante	53,00

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 18/1991, de 6 de juny de l'IRPF

SENSE INTEGRACIÓ

	Base Imp. IS	Quota IS (33%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Tarifa 1991		Quota líquida	Càrrega tot. Càrrega tribut total %	
					Quota IRPF	Dedució quota		Total quota	Tot. Quota / Benef brut
A	1.500,00	495,00	1.005,00	1.005,00	0,00		0,00	495,00	33,00
B	6.500,00	2.145,00	4.355,00	4.355,00	390,19		390,19	2.535,19	39,00
C	35.000,00	11.550,00	23.450,00	23.450,00	5.274,24		5.274,24	16.824,24	48,07
D	150.000,00	49.500,00	100.500,00	100.500,00	42.082,27		42.082,27	91.582,27	61,05

Llei 18/1991

	Base Imp. IS	Quota IS (33%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Tarifa 1991		Quota líquida	Càrrega tot. Càrrega tribut total %	
					Quota IRPF	Dedució quota		Total quota	Tot. Quota / Benef brut
A	1.500,00	495,00	1.005,00	1.005,00	0,00	100,50	0,00	495,00	33,00
B	6.500,00	2.145,00	4.355,00	4.355,00	390,19	435,50	0,00	2.145,00	33,00
C	35.000,00	11.550,00	23.450,00	23.450,00	5.274,24	2.345,00	2.929,24	14.479,24	41,37
D	150.000,00	49.500,00	100.500,00	100.500,00	42.082,27	10.050,00	32.032,27	81.532,27	54,35

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 40/1998, de 9 de desembre de l'IRPF i altres normes tributaries

- Recull el canvi de mecanisme de compensació establert a les lleis:
 - Llei 65/1997, de 30 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat
 - Llei 66/1997, de 30 de desembre, de mesures fiscals administratives i de l'ordre social
- Art. 23.1.b) d'imputació del rendiment a la BI (140% en general), i art. 66.1 de deducció a la quota (40% en general)

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 40/1998, de 9 de desembre de l'IRPF i altres normes tributaries

Tipus i tarifes aplicables:

Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'Impost sobre Societats: Art. 26.1

- Amb caràcter general del 35%

Llei 40/1998:

- Tarifa progressiva

IRPF: Compensació de la DIID**Llei 40/1998, de 9 de desembre de l'IRPF
i altres normes tributaries**

Base liquidable Fins pessetes	Quota íntegra Pessetes	Resta base liquidable Fins pessetes	Tipus aplicable Percentatge
0.....	0.....	600.000.....	18,00
600.000.....	108.000.....	1.500.000.....	24,00
2.100.000.....	468.000.....	2.000.000.....	28,30
4.100.000.....	1.034.000.....	2.500.000.....	37,20
6.600.000.....	1.964.000.....	4.400.000.....	45,00
11.000.000.....	3.944.000.....	en adelante.....	48,00

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 40/1998, de 9 de desembre de l'IRPF i altres normes tributaries

SENSE INTEGRACIÓ

	Base Imp. IS	Quota IS (35%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Tarifa 1998		Quota líquida	Càrrega tot.	Càrrega tribut total %
					Quota IRPF	Dedució quota		Total quota	Tot. Quota / Benef brut
A	1.500,00	525,00	975,00	975,00	175,49		175,49	700,49	46,70
B	6.500,00	2.275,00	4.225,00	4.225,00	797,63		797,63	3.072,63	47,27
C	35.000,00	12.250,00	22.750,00	22.750,00	5.679,17		5.679,17	17.929,17	51,23
D	150.000,00	52.500,00	97.500,00	97.500,00	38.770,48		38.770,48	91.270,48	60,85

Llei 40/1998

	Base Imp. IS	Quota IS (35%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF x 1,4	Tarifa 1998		Quota líquida	Càrrega tot.	Càrrega tribut total %
					Quota IRPF	Dedució quota		Total quota	Tot. Quota / Benef brut
A	1.500,00	525,00	975,00	1.365,00	245,70	390,00	0,00	525,00	35,00
B	6.500,00	2.275,00	4.225,00	5.915,00	1.203,24	1.690,00	0,00	2.275,00	35,00
C	35.000,00	12.250,00	22.750,00	31.850,00	8.896,03	9.100,00	0,00	12.250,00	35,00
D	150.000,00	52.500,00	97.500,00	136.500,00	57.490,48	39.000,00	18.490,48	70.990,48	47,33

(a) Ded > Ql

QL = 0,00

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 35/2006, de 28 de novembre de l'IRPF i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre Societats, sobre la Renda de No Residents i sobre el Patrimoni

- S'elimina el sistema d'imputació dels dividends recollit a la Llei 40/1998.
- Art. 7.y) estableix una exempció de fins a 1.500€ per als dividends íntegres.
- La base imposable presenta dos parts a les que s'apliquen tarifes diferents:
 - Base imposable general (BIG)
 - Base imposable de l'estalvi (BIE), on trobem els dividends.

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 35/2006, de 28 de novembre de l'IRPF i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre Societats, sobre la Renda de No Residents i sobre el Patrimoni

Tipus i tarifes aplicables:

Reial Decret Legislatiu (RDL) 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refòs de la llei de l'Impost sobre Societats: Art. 28.1

- Amb caràcter general del 35%

Modificacions posteriors (Llei 35/2006):

- 2007: tipus impositiu, 32,5%
- 2008: tipus impositiu, 30,0%

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 35/2006, de 28 de novembre de l'IRPF i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre Societats, sobre la Renda de No Residents i sobre el Patrimoni

Tipus i tarifes aplicables:

Llei 35/2006:

- Tipus impositiu: 18%
- Tarifa progressiva de dos trams, a partir de 2010

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 35/2006, de 28 de novembre de l'IRPF i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre Societats, sobre la Renda de No Residents i sobre el Patrimoni

SENSE INTEGRACIÓ

	Base Imp. IS	Quota IS (35%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Tarifa 2006		Càrrega tot. Total quota	Càrrega tribut total % Tot. Quota / Benef brut
					Quota IRPF (x18%)	Quota líquida		
A	1.500,00	525,00	975,00	975,00	175,50	175,50	700,50	46,70
B	6.500,00	2.275,00	4.225,00	4.225,00	760,50	760,50	3.035,50	46,70
C	35.000,00	12.250,00	22.750,00	22.750,00	4.095,00	4.095,00	16.345,00	46,70
D	150.000,00	52.500,00	97.500,00	97.500,00	17.550,00	17.550,00	70.050,00	46,70

Llei 35/2006

	Base Imp. IS	Quota IS (35%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF (-1500)	Tarifa 2006		Càrrega tot. Total quota	Càrrega tribut total % Tot. Quota / Benef brut
					Quota IRPF (x18%)	Quota líquida		
A	1.500,00	525,00	975,00	0,00	0,00	0,00	525,00	35,00
B	6.500,00	2.275,00	4.225,00	2.725,00	490,50	490,50	2.765,50	42,55
C	35.000,00	12.250,00	22.750,00	21.250,00	3.825,00	3.825,00	16.075,00	45,93
D	150.000,00	52.500,00	97.500,00	96.000,00	17.280,00	17.280,00	69.780,00	46,52

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 26/2014, de 27 de novembre per la que es modifiquen la L.35/2006 de l'IRPF, el TR de la LIRNR, aprovat pel RDL 5/2004, de 5 de març, i altres normes tributàries

- S'elimina l'exempció de fins a 1.500 € per als dividends íntegres.
- **No s'inclou cap mecanisme de compensació de la DIID.**
- Es manté la imputació de les rendes segons:
 - Base imposable general (BIG)
 - Base imposable de l'estalvi (BIE), on trobem els dividends.

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 26/2014, de 27 de novembre per la que es modifiquen la L.35/2006 de l'IRPF, el TR de la LIRNR, aprovat pel RDL 5/2004, de 5 de març, i altres normes tributàries

Tipus i tarifes aplicables:

Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'IS:

- Tipus impositiu 2016: 25%

Llei 26/2014:

- Tarifa progressiva

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 26/2014, de 27 de novembre per la que es modifiquen la L.35/2006 de l'IRPF, el TR de la LIRNR, aprovat pel RDL 5/2004, de 5 de març, i altres normes tributàries

Tarifa BIE, Llei 26/2014

Base liquidable	Tipus impositiu
0,00 – 6.000,00	19%
6.000,01 – 50.000,00	21%
Més de 50.000,00	23%

IRPF: Compensació de la DIID

Llei 26/2014, de 27 de novembre per la que es modifiquen la L.35/2006 de l'IRPF, el TR de la LIRNR, aprovat pel RDL 5/2004, de 5 de març, i altres normes tributàries

Llei 26/2014

	Llei 26/2014				Tarifa 2016		Càrrega tot. Total quota	Càrrega tribut total % Tot. Quota / Benef brut
	Base Imp. IS	Quota IS (25%)	Benef net (Dividends)	BI IRPF	Quota IRPF	Quota líquida		
A	1.500,00	375,00	1.125,00	1.125,00	213,75	213,75	588,75	39,25
B	6.500,00	1.625,00	4.875,00	4.875,00	926,25	926,25	2.551,25	39,25
C	35.000,00	8.750,00	26.250,00	26.250,00	5.392,50	5.392,50	14.142,50	40,41
D	150.000,00	37.500,00	112.500,00	112.500,00	24.755,00	24.755,00	62.255,00	41,50

IRPF: Quadre Resum

Norma	Sistema d'integració / compensació DIID
Llei 44/1978	Deducció a la quota del 15% de l'import íntegre del dividend
Llei 18/1991	Deducció a la quota del 10% de l'import íntegre del dividend
Llei 65/1997 Llei 66/1997	Incorporen a la normativa de l'IRPF el sistema d'imputació, amb coeficient de l' 1,4 (en general), i deducció a la quota íntegra del 40% del dividend íntegre (en general).
Llei 40/1998	Sistema d'imputació incorporat a la nova Llei IRPF.
Llei 46/2002	Es manté el sistema d'imputació.
RDL 3/2004	Es manté el sistema d'imputació.
Llei 35/2006	Elimina sistema d'imputació. Exempció de 1.500 €
Llei 26/2014	Eliminació de l'exempció. Sense cap sistema per a compensar la DIID.

Moltes gràcies

Diego Cervera