



ESTUDIOS

■ **La doble imposición internacional**

■ **Juan Ramón Medina Cepero**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Internacional de Cataluña
Junceda & Medina, abogados

■ **CONTENIDOS:**

- 1. Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional**
 - 1.1 El problema de la doble imposición internacional
 - 1.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional
- 2. Medidas unilaterales de la normativa tributaria española para evitar la doble imposición**
 - 2.1. Análisis del artículo 29 de la LIS
 - 2.2 Análisis del artículo 30 de la LIS
 - 2.3. Análisis del artículo 20 bis de la LIS
 - 2.4. Análisis del artículo 20 tercero de la LIS
- 3. Las deducción por doble imposición internacional en el ámbito de la Renta de las Personas Físicas**
 - 3.1. Condiciones de aplicación
 - 3.2. La forma de cuantificación de la deducción

I. Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional

Se ha dicho con acierto que “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar por el mismo objeto impositivo” surge la doble imposición¹. En esta misma línea se sitúan nuestros tribunales a la hora de definir la doble imposición². A esta definición hay que añadir siempre el factor tiempo. Por eso, se ha definido la doble imposición con mayor precisión afirmando que ésta se produce “cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento”³.

I.1 El problema de la doble imposición internacional

Pueden distinguirse dos tipos de doble imposición internacional⁴:

a) Doble imposición jurídica internacional.

En la que una misma renta es sometida a imposición, total o parcialmente, en dos Estados. Así pues, para que se dé una doble imposición jurídica internacional deben darse una identidad de persona, una identidad en el impuesto y una identidad en el período impositivo⁵.

¹ Esta es la clásica definición de doble imposición acuñada por DORN. Cfr. *Das Recht des Internationalen Doppelbesteuerung, Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, vol. I, 1927, página 190.

² Por ejemplo, la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 1988 señala que “surge la doble imposición internacional cuando cada Estado puede elegir libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a sus soberanía fiscal, sin poder interferir en la soberanía fiscal de los demás Estados, pero, al mismo tiempo, tiene en cuenta los hechos impositivos ocurridos en otro país desde el momento en que éstos tengan algún tipo de conexión con su Estado, siendo así que estos hechos impositivos ya han sido gravados en el otro Estado. Surge por tanto la doble imposición internacional siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, y por el mismo hecho imponible”.

³ Debemos esta precisión temporal a UDINA. Cfr. *Il diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, 1949, página 256. Y ha sido seguida por nuestra mejor doctrina. Baste citar, entre ésta, a CHECA GONZÁLEZ, “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional”, *Impuestos*, 1998, t. II, página 206; BORRÁS RODRÍGUEZ, “la doble imposición fiscal y la Comunidad Económica Europea”, *Anuario de Derecho Internacional*, I, 1974, página 252; FALCÓN Y TELLÁ, *Análisis de transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984, página 199; y CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, página 109.

⁴ Son numerosísimos los trabajos publicados sobre esta materia. Entre los más relevantes destacamos: GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de No residentes*, ob. cit., página 967 y siguientes; VOGEL, SHANNON, DOERNBERG, VAN RAAD, *US Income Tax Treaties*, vol. I, ob. cit., especialmente página 46 y siguientes; CALDERÓN CARRERO, J.M., *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, ob. cit., páginas 108 a 191; FARRE ESPAÑOL, J.M., *La Doble Imposición*, Modelo 1992, ob. cit., páginas 255 a 258; DE JUAN PEÑALOSA, J.L., “El Modelo OCDE y su influencia en la legislación española”, en *Estudios de doble imposición internacional*, ob. cit., página 243 y siguientes; CALDERÓN CARRERO, J.M., *La doble imposición internacional y de los métodos para su eliminación*, McGrawhill, Madrid, 1997; VELÁZQUEZ CUETO, F.A., “Deducciones para evitar la doble imposición internacional e imputación de impuestos no pagados”, en CT, núm. 52/1985; SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A., “La Doble Imposición Internacional en la UE”, en *La Ley*, Madrid, 1995; RAVENTÓS CALVO, S., “Los métodos para evitar la doble imposición en la UE”, en *Conflictos de imposición*, AFAF, Colección Monografías, Núm. 6/1995, Madrid, 1995; NÖEL, Y., *La Double Imposition Internationale Résultant des Redressements Comptables entre Sociétés Apparentées et Son Élimination*, Sofirom, Lausanne, 1990; MIRAULO, *Doppia Imposizione Internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990; MALHERBE, J., *Droit Fiscal International*, Maison Larcier, Bruxelles, 1994; KNECHTLE, A., *Basic Problems in International Fiscal Law*, H.F.L. Publishers Ltd, London, 1979; FARRE ESPAÑOL, J.M., *La Doble Imposición, Modelo OCDE 1992*, Eiria, Barcelona, 1994.

b) Doble imposición económica internacional.

En la que una misma renta obtenida por una sociedad es gravada tanto en la sociedad como en el socio, siendo cada uno residente en Estados distintos⁶.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE consideran que existe doble imposición jurídica internacional en los siguientes supuestos:

- Cuando dos Estados gravan a una misma persona por su renta total. La solución propuesta es que los Estados determinen los mecanismos de doble imposición a aplicar en los convenios de doble imposición.
- Cuando una persona residente en un Estado obtenga rentas en otro Estado y los dos graven sus rentas. La solución es que se distribuya la potestad tributaria y se definan los mecanismos para evitar la doble imposición mediante los convenios de doble imposición y la aplicación de las normas estatales.
- Cuando dos Estados gravan a una misma persona que no es residente en ninguno de ellos. Estaríamos ante supuestos de obtención de rentas a través de establecimiento permanente en otro Estado.

1.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional

Para evitar la doble imposición internacional se emplean dos métodos que, a su vez, presentan una serie de variantes:

- a) Método de exención⁷: el Estado de residencia deja de gravar las rentas obtenidas de fuente extranjera⁸. Este método admite dos variantes:

⁵ Resulta siempre interesante la precisión de OWEN que sostiene, a nuestro modo de ver con acierto, que debería sustituirse la identidad del sujeto pasivo por la identidad sustancial de contribuyente. De esta forma se conseguiría una coherencia entre la noción de doble imposición internacional y los métodos concedidos para eliminar sus efectos. Así pues, sólo se aplicarían estos métodos sobre las personas que soportasen la carga tributaria de acuerdo con las normas jurídicas, aunque económicamente esta carga pudiese haber sido satisfecha por otras personas. Vid. *The Foreign Tax Credit*, Harvard Law School, Cambridge, 1961, página 362 y siguientes.

⁶ Así la define, por ejemplo, FARRÉ ESPAÑOL en *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*, ob. cit., página 33. En sentido similar puede consultarse FALCÓN Y TELLA, *Análisis de la transparencia tributaria*, ob. cit., páginas 199 y 200; BRIONES FERNÁNDEZ, "Consecuencias fiscales en España de las inversiones españolas en el extranjero", ob. cit., página 48; RAVENTÓS CALVO, "Los aspectos internacionales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 28, 1995, página 113; y CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, ob. cit., página 109 y siguientes.

⁷ Sobre el método de exención o reparto, puede sugerente trabajo de DE JUAN PEÑALOSA, "Métodos para evitar la doble imposición internacional. Defensa del de exención", *Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional*, AA.VV.: Asociación Española de Asesores Fiscales, monografía, núm. 6, 1995, página 12.

⁸ El método de exención es descrito así en el artículo 23 A del Modelo de Convenio: "1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo previsto en el presente Convenio, puedan someterse a imposición en el otro estado contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3; 2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, dividendos e intereses, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente un

1. Exención total: El Estado deja de gravar las rentas de fuente extranjera tanto a efectos de determinar la base gravable como a efectos de la determinación del tipo tributario.
 2. Exención con progresividad: El Estado deja de gravar las rentas de fuente extranjera sólo a efectos de determinar la base gravable, pero se computa a efectos de la determinación del tipo tributario⁹. En este caso, el gravamen se exigirá en el país de residencia a un tipo superior al aplicable según el método de exención integral¹⁰.
- b) Método de imputación¹¹: el Estado de residencia grava las rentas obtenidas de fuente extranjera, pero concede una deducción por el impuesto pagado en el extranjero¹². Este método también presenta una serie de variantes¹³:

importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en este otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente."

⁹ Como decimos, existen dos métodos de exención: el de exención simple y el de exención con progresividad. El método de exención simple establece que el Estado de residencia debe abstenerse de gravar la renta ya gravada en el país de la fuente. Este método, según señalan los Comentarios al Modelo de Convenio, "libera al Estado de residencia de efectuar investigaciones relativas al régimen fiscal aplicado efectivamente en el otro Estado". Los Comentarios al Modelo de Convenio aclaran que el montante de las rentas a exonerar de impuestos en el Estado de residencia de aquel que sin el Convenio de Doble Imposición debería estar sujeto al Impuesto sobre la Renta en este Estado, según su ley nacional, es decir el importe de la renta exenta se determina conforme a la ley del Estado de residencia, lo cual puede conducir a la doble imposición de una parte de la renta, si las normas de determinación de la base imponible en este Estado son diferentes a las del Estado de la fuente. Por su parte, el método de exención con progresividad (cláusula proviso safeguarding progression) permite al Estado de residencia tomar en cuenta los elementos de renta exentos en este Estado para calcular el tipo de gravamen del impuesto sobre la renta o el patrimonio aplicable a los demás elementos exentos. Junto a estos dos métodos, el Modelo de Convenio presenta también el llamado "método alternativo" de la siguiente manera: "cuando un residente de un Estado contratante perciba rentas o posea un patrimonio que de acuerdo con las disposiciones de este Convenio deban someterse a imposición solamente en el otro Estado contratante o pueda ser gravada por éste, el Estado mencionado en primer lugar, sujeto a las disposiciones del párrafo 2 permitirán la deducción del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, respectivamente, que sea aplicable, dado el caso, a la renta o al patrimonio procedente o situado en el otro Estado". Así pues, este método, como ya hace el método de exención puro, prescinde del impuesto que efectivamente se ha pagado en el otro Estado, y en lugar de deducir de la base imponible la renta o el patrimonio extranjeros deduce del impuesto total una parte del mismo proporcional a esta renta o patrimonio.

¹⁰ Vid. en este sentido CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*; ob. cit., páginas 137 a 178. En esta materia resulta obligada la consulta de las Resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 1988, de 6 de septiembre de 1995 y de 26 de febrero de 1998.

¹¹ Sobre el método de imputación o de crédito, puede consultarse el referido trabajo de CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*; ob. cit., páginas 178 a 264. Tampoco puede dejar de consultarse la exposición que sobre este método realiza el TEAC en sus ya referidas Resoluciones de 23 de marzo de 1988, de 6 de septiembre de 1995 y de 26 de febrero de 1998.

¹² El método de imputación es descrito así en el artículo 24 del Modelo de Convenio: "1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante el primer Estado deducirá: a) Del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y b) Del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado. Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre

1. Imputación integral: el Estado de residencia concede una deducción por el impuesto pagado en el extranjero.
2. Imputación limitada: el Estado de residencia concede una deducción por el impuesto pagado en el extranjero con el límite del impuesto que hubiera correspondido pagar por la misma renta en el Estado de residencia¹⁴.
3. Crédito por impuesto subyacente (underlying tax credit): el Estado de residencia concede una deducción por el impuesto pagado por la sociedad en el extranjero, cuyos dividendos se integran en la base imponible en el país de residencia.
4. Crédito por impuestos no pagados (tax sparing, matching credit)¹⁵: el Estado de residencia concede una deducción por el impuesto que se hubiera pagado de no

la renta o sobre el patrimonio, calculada antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante; 2. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente."

¹³ Sobre las diversas variantes del método de imputación o crédito, puede consultarse COLMENAR VALDÉS, "Las deducciones por doble imposición: (II) doble imposición internacional"; ob. cit., página 81.

¹⁴ Según los Comentarios al Modelo de Convenio, el método de imputación permite deducir el impuesto efectivamente pagado (negación del tax sparing) en el otro estado de acuerdo con el Convenio. Por regla general, la deducción del impuesto extranjero tiene como límite "la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, que sea imputable, en su caso, a la renta o al patrimonio que puede gravarse en el otro Estado". Esta deducción máxima, según establecen los Comentarios al Modelo de Convenio, "debe calcularse, bien repartiendo proporcionalmente el impuesto total de acuerdo con el ratio entre la renta a la que se concede el crédito fiscal y la renta total, o bien aplicando el tipo de gravamen correspondiente a la renta total con derecho al crédito fiscal".

¹⁵ Existe tax sparing cuando se deduce en el Estado de residencia el impuesto que se hubiera pagado de no existir la exención o reducción (ventaja fiscal) de la que el inversor extranjero ha gozado en el Estado de la fuente. Se deduce, por tanto, el impuesto que se hubiera tenido que pagar y no el efectivamente pagado. Por su parte, en el matching credit no se deduce el impuesto que se hubiera devengado sin exención, sino de una cantidad a tanto alzado superior al impuesto efectivamente pagado. Según el informe de 1998 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (Tax sparing. A reconsideration), esta técnica tributaria no es un medio efectivo para incentivar la inversión extranjera ni para alcanzar el objetivo de promover el desarrollo económico mundial, sino que más bien ofrece una vía para la evasión fiscal y concede ventajas que pueden desincentivar el establecimiento permanente. Sobre tax sparing pueden consultarse los trabajos de ABRIL ABADÍN, "Métodos para evitar la doble imposición internacional", XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, AA.VV: IEF, Madrid, 1972, páginas 160 y 161; VALDÉS COSTA, "Latin American position on the problem of tax agreements between developed and developing countries", International Chamber of Commerce, Bulletin for International Fiscal Documentation, Amsterdam, 1971, Boletín XXV, página 283, BRIONES FERNÁNDEZ, "Consecuencias fiscales en España de las inversiones españolas en el extranjero", ob. cit., páginas 39 y 40; DEL ARCO RUETE, Doble imposición internacional y Derecho tributario español, ob. cit., página 292 y siguientes, GONZÁLEZ POVEDA, Tributación de no residentes, ob. cit., página 38 y siguientes; FARRÉ ESPAÑOL, La doble imposición. Modelo OCDE 1992, ob. cit., página 269 y siguientes; DE LUIS DÍAZ- MONASTERIO GURÉN, "La cláusula de impuestos no pagados en los convenios para evitar la doble imposición internacional", Estudios de doble imposición internacional, AA.VV, ob. cit., página 289; GUTIÉRREZ DE PABLO, "Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención", Impuestos, 1995, t. I, página 468; y ALBÍ IBÁÑEZ, "Estrategias de planificación fiscal internacional: instrumentos financieros", Perspectivas del sistema financiero, núm. 41, Fundación FIES, 1993, página 11 y siguientes.

aplicar bonificaciones o exenciones que se han aplicado para la determinación del impuesto pagado efectivamente en el extranjero¹⁶.

Pues bien, como iremos viendo a lo largo de estas páginas, nuestro legislador ha ido admitiendo la necesidad de aceptar el método de exención en la imposición sobre sociedades, mientras que ha conservado el de imputación en el ámbito del impuesto sobre las personas físicas¹⁷.

2. Medidas unilaterales de la normativa tributaria española para evitar la doble imposición

De forma similar a la deducción por doble imposición interna, el legislador había optado tradicionalmente por el sistema de deducción en la cuota para paliar la doble imposición que se produce cuando una renta de una sociedad residente en territorio español, y por tanto sometida a gravamen por su renta mundial, es obtenida y gravada fuera de nuestras fronteras.

Pues bien, a partir del día 1 de enero del año 2001 y a raíz del Real Decreto 3/2000 y la Ley 6/2000 esta materia ha sufrido algunas modificaciones relevantes. Podemos decir que las normas contenidas en la LIS regulan dos regímenes para evitar la doble tributación de rentas obtenidas en el extranjero: el de deducción y el de exención.

El régimen de deducción implica que la renta obtenida en el extranjero se incluye en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español, sometiéndose, de esta forma, a gravamen, pero concediéndose, a su vez, una deducción en la cuota. El régimen de exención, por su parte, no incluye la renta obtenida en el extranjero en la base imponible¹⁸.

¹⁶ Podemos decir que los convenios para eliminar la doble imposición suscritos hasta ahora por España se ajustan en sus líneas generales al Modelo de Convenio, en los que la doble imposición se elimina en dos fases. En la primera se establecen las reglas de reparto de la potestad tributaria y se deciden las rentas que puede gravar cada Estado. Sin embargo, como no se atribuye el derecho exclusivo de gravamen a uno de los dos Estados, sino que se opta por una tributación compartida, la doble imposición no se elimina en esta primera fase. Por esta razón, se recurre a una segunda fase en la que se intenta eliminar esta doble imposición aplicando el método de exención o de imputación. Los primeros Convenios de Doble Imposición concluidos por España trataban de conseguir siempre del otro Estado la aplicación del método de exención por entender que éste era el más beneficioso para las inversiones españolas en el extranjero, al mismo tiempo que España aplicaba, por su parte, el método de imputación limitada, tradicional en nuestra legislación sobre el Impuesto sobre Sociedades. En la actualidad, los últimos Convenios de Doble Imposición suscritos utilizan siempre, bilateralmente, el método de imputación ordinaria.

¹⁷ Ya escribía DE JUAN PEÑALOSA, comparando ambos sistemas que "si nuestras escasas inversiones se ubican en países de alta fiscalidad (países industrializados) el método es indiferente, tanto la exención como la imputación producen el mismo efecto, esto es, una tributación nula en España. Pero si como parece más probable y asequible a nuestras empresas, éstas se expanden por países con fiscalidad inferior a la nuestra, el método de exención constituye un aliciente adicional para el empresario o inversor. Este método respeta la baja fiscalidad del país de acogida; el de imputación anula ese incentivo" (Cfr. "Métodos para evitar la doble imposición internacional. Defensa del de exención", ob. cit., página 16). Una valoración parecida puede encontrarse en RAVENTÓS CALVO, "Los aspectos internacionales del reforma del Impuesto sobre Sociedades", Impuestos, 1994, t. II, página 288 y siguientes.

¹⁸ Como señalaban con gran visión de futuro DE JUAN PEÑALOSA y RAVENTÓS CALVO en 1996 ante la entonces reciente aprobación del Real Decreto-Ley 8/1996 que introdujo el artículo 30 bis de la LIS que permitía la exención la los dividendos de fuen-

El régimen de deducción se regula en la parte general del Impuesto sobre Sociedades (artículos 29 y 30 de la LIS) y el de exención en algunos regímenes especiales artículos 68.2 y 129 de la LIS y en los nuevos artículos 20 bis y 20 ter. de la LIS.

Brevemente, puede decirse que el artículo 29 de la LIS regula la doble imposición jurídica existente al gravarse una renta obtenida por un sujeto pasivo en dos Estados diferentes.

Por su parte, el artículo 30 de la LIS regula la doble imposición económica existente al gravarse una renta en dos sujetos pasivos diferentes en dos Estados distintos. Así pues, en el artículo 30 de la LIS se contempla el caso de un beneficio obtenido y gravado en un Estado extranjero que posteriormente tributa en España con ocasión de la distribución del beneficio vía dividendos o vía transmisión de la participación¹⁹.

Finalmente, los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recogían los llamados, de forma impropia, “métodos de exención” por la Exposición de Motivos de la Ley 10/1996. Estos métodos de deducción en la cuota comportaban en la práctica la exención de las rentas obtenidas, al aplicárseles una deducción del 100 por 100. El Real Decreto 3/2000 y la Ley 6/2000 han venido a establecer lo que podemos llamar “exención propia”. No se concederá ya una deducción de la cuota, sino que las rentas obtenidas en el extranjero provenientes de dividendos o plusvalías, sean o no obtenidas a través de establecimiento permanente, no deberán ser incluidas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español.

2.1. análisis del artículo 29 de la lis

Como hemos señalado, el artículo 29 de la LIS regula la doble imposición internacional jurídica. Se produce ésta cuando una misma renta es gravada en dos Estados diferentes porque aplican dos criterios de imputación de la renta diferentes. Esta situación se produciría si un país gravase la renta en función de un criterio territorial (país de la fuente o lugar dónde se genera la renta) y otro lo hiciese en función de un criterio personal (país de residencia o lugar dónde reside de forma habitual el sujeto pasivo del impuesto). Si estos dos criterios se aplican a la vez, el sujeto pasivo se ve abocado a tribu-

te extranjera, “se trata de una exención vía cuota, que logra el mismo efecto que se daría si el dividendo extranjero simplemente no se incluyese en la base imponible, por lo que, en suma, con esta modalidad de la exención la base imponible es igual antes y después de la aplicación del método para evitar la doble imposición, porque la exención funciona como una desgravación al 100 por 100 de la cuota atribuible a tales rentas”. Cfr. “El nuevo método de exención para los dividendos de fuente extranjera”, Quincena Fiscal, núm. 16, 1996, página 60.

¹⁹ La doble imposición económica no se contempla expresamente en los Convenios de Doble Imposición. Sin embargo, los Comentarios al Modelo de Convenio apuntan varias soluciones: a) Exención con progresividad: el Estado del que la sociedad matriz sea residente exime los dividendos que aquella reciba de la filial en el otro Estado, pero puede, sin embargo, tener en cuenta tales dividendos para el cálculo del impuesto debido por la sociedad matriz sobre el resto de su renta; b) Imputación de los impuestos subyacentes: en lo que se refiere a los dividendos recibidos de la filial, el Estado del que la sociedad matriz sea residente concede la imputación prevista de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 23 A o en el párrafo 1º del artículo 23 B, según proceda, no sólo para el impuesto percibido sobre los dividendos como tal, sino también para el impuesto pagado por la filial sobre los beneficios distribuidos; c) Asimilación a una participación en una filial nacional: los dividendos que la sociedad matriz obtiene de su filial extranjera están sometidos en el Estado de residencia de la matriz, al mismo régimen fiscal que la residente de este Estado.

tar doblemente, ya que deberá hacerlo en su país de residencia y en el país donde obtuvo la renta.

Como puede fácilmente comprenderse, esta doble imposición internacional afectará exclusivamente a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir. Así, si bien la llamada "doble imposición de dividendos" puede afectar a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que operen por medio de establecimiento permanente, no sucede así en la doble imposición internacional. En efecto, la norma fiscal, como vamos a ver, entiende que será en el país de la entidad no residente donde deberán establecerse las normas fiscales necesarias para evitar la doble imposición internacional.

De esta forma, según el artículo 29 de la LIS, "la base de la deducción serán las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero que se integren en la base imponible de la sociedad residente en territorio español". Así pues:

- Las "rentas" deberán determinarse con arreglo a la LIS española y no según la norma fiscal foránea.
- El impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la base imponible del impuesto, aunque no fuera plenamente deducible. Por tanto, será necesario realizar un ajuste extracontable positivo si el impuesto extranjero no ha sido tenido en cuenta a la hora de calcular el resultado contable de la entidad. Esta incorporación necesaria a la base imponible del impuesto extranjero conlleva que si éste es superior al impuesto español al aplicarse los límites de la deducción, no sea deducible el exceso.
- A la hora de aplicar la deducción, las rentas se agrupan, desde la Ley 42/1994, país por país y no rendimiento por rendimiento. No obstante, las rentas de los llamados "establecimientos permanentes" se computan individualmente.

Esta agrupación de rentas por países permite una mayor deducción cuando se someten a diferentes tipos de gravamen.

a) Cuantificación de la deducción

La deducción en la cuota íntegra será la menor de estas dos cantidades:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades.

Si existe un convenio para evitar la doble imposición, la deducción del importe extranjero no puede exceder del impuesto que corresponde según el mismo. De esta forma, cuando existe convenio de doble imposición y el no residente español ha tributado en España en cuantía superior al convenio, podrá solicitar la devolución al Ministerio de Economía y Hacienda (artículo 20 del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

- El importe de la cuota íntegra que le correspondería pagar en España si la renta obtenida en el extranjero la hubiera obtenido en territorio español.

Para obtener este importe de la cuota deberán aplicarse a las rentas obtenidas en el extranjero las normas contenidas en la LIS sobre ingresos y gastos deducibles para, a continuación, aplicar sobre la base liquidable el tipo impositivo que corresponda según la norma fiscal española.

Debe advertirse que el tipo de gravamen en la legislación española no es siempre del 35%. Así, el artículo 25 de la Ley 10/1990, sobre régimen fiscal de cooperativas, determina un tipo impositivo del 25%. Asimismo, en el caso de las entidades de reducida dimensión se aplicará un 30% sobre los primeros 15.000.000 de pesetas (90.151,81 euros) y un 35% sobre el exceso.

b) Forma de aplicar la deducción

Como hemos señalado, la deducción se aplica sobre la cuota íntegra. Si no pudiese aplicarse porque la base imponible es negativa o porque el importe de cuota íntegra resultante es inferior a la deducción, podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

c) Compatibilidad de la deducción

Esta deducción por doble imposición internacional será incompatible con las previstas en los artículos 20 bis y 30 ter de la LIS.

2.2 análisis del artículo 30 de la LIS

El artículo 30 de la LIS contempla la deducción para evitar la doble imposición internacional por dividendos y participaciones en beneficios. Estamos, pues, ante la doble imposición económica, que se da cuando una entidad residente en España obtiene dividendos al participar en los beneficios de una entidad extranjera. La entidad extranjera participada tributará en su país por los beneficios obtenidos y, además, la entidad residente en España tributará por el Impuesto sobre Sociedades, ya que deberá incluir, como entidad residente que es, la renta mundial en su base imponible.

Según la redacción original del apartado 1º del artículo 30, las condiciones exigidas para aplicar la deducción por doble imposición económica internacional son:

- Que el sujeto pasivo esté sometido a la obligación personal de contribuir.
- Que en la base imponible de la entidad perceptora del dividendo satisfecho por la entidad no residente se incluya el importe del impuesto extranjero sobre los beneficios distribuidos.
- Que la entidad residente partícipe de la no residente tenga una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por 100, y que dicha participación haya sido poseída de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que fuese exigible el beneficio que se distribuye (Directiva matriz-filial: Directiva 90/435 CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990).

La nueva redacción dada al artículo 30.1 de la LIS por el artículo 4. 6º de la Ley 66/1997 ha introducido una novedad con respecto a este último requisito. Y así, se admite que éste se cumplirá, aunque la participación no se hubiese poseído de forma ininterrumpida el año anterior al día en que fuese exigible el beneficio, cuando se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar el período de un año. De esta forma, se entiende que el plazo de un año no tiene que ser previo necesariamente.

Podría suceder que la entidad residente percibiese el dividendo de su entidad no residente participada antes de transcurrido el año de tenencia de la participación que marca el artículo 30 de la LIS. Así sucedería, por ejemplo, si se adquiere la participación el 5 de mayo de 2001 y el dividendo el 12 de agosto del mismo año. Entendemos que debería aplicarse la deducción prevista en el ejercicio del año 2001. En caso de que en el ejercicio de 2002 no se cumpliera el requisito de tenencia, debería realizarse una liquidación complementaria.

Según el artículo 30.2 de la LIS, también tiene la consideración de impuesto efectivamente pagado en el extranjero el impuesto extranjero satisfecho por las entidades participadas directamente por las sociedades que distribuyen el dividendo (filiales) y las participadas por aquéllas (subfiliales). Por supuesto, las participaciones no deberán ser inferiores al 5 por 100 y deberán cumplir, según hemos visto, el requisito de tenencia de un año computado.

La participación que la sociedad que distribuye el dividendo tiene en sus filiales y subfiliales debe ser directa para computar el porcentaje exigido de, al menos, el 5 por 100 de participaciones. El artículo 30, como hemos señalado, exige que para la deducción de los impuestos subyacentes satisfechos por las filiales y subfiliales, éstos deben ser incluidos en la base imponible del impuesto.

a) Cuantificación de la deducción

El importe de la deducción es el importe extranjero efectivamente pagado y, en su caso, el impuesto correspondiente a los dividendos, sin que pueda exceder dicha suma de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. El exceso no es fiscalmente deducible.

b) Forma de aplicación de la deducción

Al igual que lo establecido en la deducción del artículo 29 de la LIS, en caso de insuficiencia de cuota íntegra capaz de absorber la deducción, o bien cuando la entidad ha tenido una base imponible negativa, pueden deducirse las cantidades no deducidas en los períodos impositivos que concluyan en los siete años siguientes.

c) Compatibilidad de la deducción y la provisión por depreciación de cartera.

El apartado 5 del artículo 30 establece una incompatibilidad entre la provisión por depreciación de cartera, como consecuencia del reparto de dividendos, y la deducción por doble imposición internacional. El fin que persigue la norma es claro: evitar la deducción de un impuesto extranjero respecto a una renta que no tributa realmente en España. Dicho artí-

culo establece la no integración en la base imponible de la depreciación. En consecuencia, deberá realizarse un ajuste positivo al resultado contable.

Finalmente, debe señalarse que la aplicación del artículo 30 de la LIS es incompatible con la deducción prevista en el artículo 20 bis de la LIS.

2.3. análisis del artículo 20 bis de la lis

El Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, transformado posteriormente en la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, ha introducido una nueva deducción por doble imposición internacional que, de acuerdo con la Exposición de Motivos, tiene como objetivo el “de apoyar de internacionalización de nuestras empresas”.

Esta nueva deducción consiste en aplicar el método de exención a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera siempre que se cumplan una serie de requisitos que iremos comentando. Ciertamente, el Real Decreto-Ley 8/1996, de 7 de junio, y la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, había optado ya por este sistema, introduciendo los artículos 29 bis y 30 bis en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, la mecánica de aplicación era distinto.

a) Dividendos

En síntesis, el nuevo método de exención consiste en no incluir en la base imponible el dividendo de fuente extranjera. El antiguo sistema de deducción total queda sustituido por el nuevo de exención total.

El nuevo artículo 20 bis, como ya hacía el derogado artículo 29 bis, establece una serie de requisitos para que esta exención sea aplicable; a saber:

- que la participación directa o indirecta en la filial no residente sea, al menos, del 5 por 100.
- que la referida participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye. Como se observa, hasta aquí los requisitos son idénticos a los que se exigen en el ámbito de la deducción interna de dividendos.
- que La filial esté sujeta y no exenta a un gravamen de características comparables al propio Impuesto sobre Sociedades, y, por consiguiente, no resida en un paraíso fiscal. Esta circunstancia se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la entidad participada resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Es decir, será aplicable en relación con todas las entidades residentes en países con los que España tenga suscrito convenio, a excepción de las de Suiza ya que en su convenio no se incluye la referida cláusula.

- que las rentas de las filiales extranjeras procedan de actividades empresariales en el extranjero. Para definir “actividades empresariales” debe estarse a lo dispuesto en el artículo 130 de la ley, que está encuadrado dentro del capítulo relativo a las entidades de tenencia de valores extranjeros. Debe advertirse que sólo se considerará cumplido este requisito cuando, al menos, el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio correspondan a una serie de actividades que se consideran como “actividades empresariales”. El legislador intenta evitar, precisando lo que cabe entender como actividades empresariales, que las empresas abusen de esta nueva exención.

b) Plusvalías

Esta nueva exención total también va a ser de aplicación a la plusvalía derivada de la venta de participaciones de sociedades extranjeras en la parte correspondiente a los beneficios no distribuidos.

El apartado 2º del artículo 20 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por el Real Decreto 3/2000, de 23 de junio, y por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, establece que cuando entre las rentas del sujeto residente se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en España, no deberá incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Los requisitos para aplicar esta exención son los mismos que los vistos en caso de dividendos, si bien con alguna matización:

- La participación del 5 por 100 debe haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día de la transmisión.
- La filial no residente, durante todos los años de tenencia de la participación, ha tenido que estar sujeta y no exenta a un impuesto comparable al Impuesto sobre Sociedades. Esta circunstancia se presumirá, salvo prueba en contrario, si la filial reside en un país que tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con España que contenga cláusula de intercambio de información.
- Asimismo, durante todos los años de tenencia de la participación, los ingresos de la filial han debido proceder de actividades empresariales.
- La persona o entidad adquirente, si es residente en España, no debe estar vinculada con la transmitente.

Finalmente cabe destacar en relación con esta deducción que no se aplicará el régimen previsto en este artículo:

- En aquellos períodos impositivos en los que el sujeto pasivo tenga la consideración de sociedad transparente.
- A los dividendos o plusvalías en relación con los cuales la entidad aplique la deducción establecida en los artículos 29 ó 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- En relación con aquellas entidades filiales que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en el mismo. Se presumirá que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España y por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquélla alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido.

2.4. análisis del artículo 20 tercero de la LIS

El Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, transformado posteriormente en la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, ha incorporado el artículo 20 tercero que establece un régimen de exención total para las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero. Se trata con ello de equiparar el tratamiento fiscal de nuestras inversiones en el exterior; ya sea a través de la adquisición de participaciones de entidades no residentes o creación de sociedades en el exterior (filiales) o a través de establecimientos permanentes.

Para la aplicación de esta exención, consistente en la no inclusión en la base imponible de las rentas de fuente extranjera obtenidas a través de establecimiento permanente, se establecen unos requisitos similares a los previstos para la aplicación de la deducción total en el caso de dividendos, a saber:

- Que la renta del establecimiento permanente esté sujeta y no exenta a un impuesto comparable al Impuesto sobre Sociedades español.
- Que la renta del establecimiento permanente se derive de la realización de actividades empresariales.
- Que el establecimiento permanente se halle situado en un país con el que España tenga suscrito convenio o en un futuro pueda estar en la llamada "lista blanca".

El apartado 2º de este artículo establece, no obstante, como cautela lógica, que si un sujeto pasivo en un ejercicio ha integrado en su base imponible rentas negativas de un establecimiento permanente, la exención prevista en este artículo sólo se aplicará a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

3. Las deducción por doble imposición internacional en el ámbito de la Renta de las Personas Físicas

Por lo que respecta al IRPF, la deducción para evitar la doble imposición se regula en el artículo 67 de la Ley 40/1998. La deducción por doble imposición internacional se configura en esta ley como una de las partidas (junto a la deducción por doble imposición de dividendos, a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y a las cuotas satisfechas por las

sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal) que minoran la cuota líquida del impuesto para dar lugar a la denominada cuota diferencial (concepto que da nombre al Título V de la ley).

El sistema por el que se inclina nuestro ordenamiento tributario es el de "imputación ordinaria" o de "integración limitada", según el cual el contribuyente podrá deducir de su cuota líquida la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre los rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos en el extranjero.
- El resultado de aplicar el tipo de gravamen (expresado, en su caso, con dos decimales) a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Este tipo de gravamen se calcula multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable, diferenciándose entre el tipo correspondiente a las rentas que deben integrarse en la parte general o especial de la base imponible.

Así pues, los impuestos extranjeros que se podrán deducir, que deberán ser de carácter personal y haberse satisfecho efectivamente, tendrán siempre como límite el teórico impuesto español que hubiera correspondido a tales rentas obtenidas en el extranjero si se hubieran obtenido en España.

Como es lógico, las rentas que por su excepcional y específica regulación no hubieran sido objeto de integración en la base del contribuyente, no darán derecho a aplicar la citada deducción.

3.1. Condiciones de aplicación

La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 67 de la Ley 40/1998 se aplica respecto de ciertos tipos de renta; a saber:

- Los rendimientos del trabajo
- Los rendimientos del capital.
- Los rendimientos de actividades económicas, y
- Las ganancias patrimoniales.

El referido artículo exige dos condiciones para que la deducción por doble imposición internacional resulta aplicable:

- Las rentas deben haber sido obtenidas en el extranjero.
- Las rentas deben haber soportado tributación efectiva en el extranjero.

Como puede apreciarse, nuestra normativa fiscal interna, a diferencia de lo que sucede en algunos otros países, no contempla los denominados sistemas de tax sparing, según los cua-

les en el país de residencia del perceptor de la renta puede deducirse el impuesto que normalmente debería haberse pagado en el país de origen de dicha renta, aun a pesar de que, por aplicación de algún tipo de exención o bonificación, la tributación real haya resultado allí inferior. No obstante, los distintos convenios de doble imposición suscritos por España sí vienen a permitir en ciertos casos aplicar este tipo de sistema de tax sparing.

A diferencia de lo que se establece en determinados casos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se exige que el gravamen en el extranjero sea de igual naturaleza y objeto que el impuesto español, ni que tenga con éste una cierta analogía o características comparables. El artículo 67 requiere exclusivamente que se trate de un gravamen personal, lo cual facilita que la deducción pueda aplicarse respecto de posibles impuestos regionales o locales que graven en territorios extranjeros la renta del contribuyente residente en España. Tal es el caso, por ejemplo, de Suiza.

3.2. La forma de cuantificación la deducción

El método para evitar la doble imposición internacional previsto en el artículo 67 de la Ley 40/1998, como hemos señalado, se configura como un método de imputación ordinaria, ya que ni se prevé la deducción del impuesto íntegro satisfecho en el extranjero ni de lo que correspondería pagar en España por esa misma renta, sino la menor de entre ambas cantidades.

Al aplicar la deducción se seguirán los siguientes pasos:

1º Determinación del importe efectivamente satisfecho en el extranjero.

El primer cálculo a realizar para la aplicación de la deducción es la determinación del impuesto "efectivamente satisfecho" en el extranjero. Dicho importe será el punto de referencia para realizar la comparación con el impuesto teórico a pagar en España.

En cuanto al "Impuesto efectivamente satisfecho en el exterior" cabe señalar que:

- La ley habla de la deducción por el "importe efectivo de lo satisfecho". Esto elimina la posibilidad de deducir impuestos no pagados en el exterior en virtud de exenciones, bonificaciones, vacaciones fiscales, etc., en su caso conseguidas en el país donde se obtiene la renta.

Por su parte, el artículo 29 de LIS señala expresamente que "no se deducirán los impuestos pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal", lo cual hubiera podido recogerse igualmente en la nueva normativa del IRPF, algo que hubiera evitado interpretaciones dudosas basadas en la diferente redacción de ambos textos legales

- Asimismo, el artículo 29 de la LIS señala de forma expresa la imposibilidad de deducir impuestos extranjeros que excedan de los que correspondería pagar siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición. Así pues, no se permite deducir más que los impuestos "debidamente" pagados y no aquellos otros que por error o cualquier

otra circunstancia se hubieran podido pagar en exceso de los aplicables. Sin embargo, en el artículo 67 de la LIRPF, no se señala nada semejante, algo que suscita estas dudas de interpretación a las que venimos aludiendo.

2º Determinación del impuesto que se hubiese pagado en España.

El segundo paso a realizar en relación con esta deducción consiste en determinar cuál hubiese sido la tributación del rendimiento o ganancia patrimonial de haberse obtenido y sometido a tributación en España.

La forma en que debe hacerse viene regulada en el artículo 67 de la LIRPF.

- Primero debe aplicarse el tipo de gravamen a la parte de base imponible gravada en el extranjero.
- Para establecer con precisión este tipo de gravamen, se señala que deberá expresarse con dos decimales, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A fin de cuentas, se trata así de establecer un tipo medio de gravamen para compararlo con la tributación efectiva exterior:
- A la hora de establecer este tipo medio, debe recordarse que la cuota líquida es la que resulta después de aplicar todas las deducciones, excepto las correspondientes a la propia deducción por doble imposición internacional, la prevista para eliminar la doble imposición interna y los denominados pagos a cuenta.
- Por otra parte, este artículo 67 resuelve la ambigüedad de la norma derogada por lo que se refiere a la base liquidable a considerar a efectos de realizar el cálculo de la ulterior comparación.

El artículo 67.2 de la Ley 40/1998 señala que deberá diferenciarse el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general y la parte especial de la base imponible. Así pues, habitualmente la comparación con la tributación de los rendimientos será la resultante de aplicar la escala de progresividad del impuesto, mientras que la comparación con las ganancias patrimoniales será la resultante de aplicar los tipos de gravamen especiales.

- Finalmente, y aunque es poco usual, debe señalarse que en aquellos casos en los que por insuficiencia de cuota no se pueda deducir el impuesto satisfecho en el extranjero, las cantidades no deducidas no podrán trasladarse a períodos impositivos futuros, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la LIS para esta misma deducción y en el del IRPF respecto de la doble imposición de los dividendos. ■

Barcelona, 15 de septiembre de 2003