

**JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO***Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho de La Coruña***Extracto:**

**E**STE estudio analiza la cuestión de la «comparabilidad de impuestos» a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional (en sentido amplio, esto es, incluyendo la deducción por doble imposición intersocietaria) previstas en nuestro ordenamiento. Esta cuestión ha sido objeto de cierta controversia y debate en los últimos tiempos merced a los «vaivenes legislativos» que han afectado a la regulación de esta materia, así como por la interpretación estricta que ha realizado de la misma la Dirección General de Tributos. El autor expone cuál es el estado de la cuestión en nuestro ordenamiento y plantea una «interpretación correctora» de los criterios de comparabilidad de impuestos previstos en nuestro ordenamiento. Asimismo, este trabajo pone de relieve algunos de los «puntos negros» que presenta, a juicio del autor, la regulación española de la «comparabilidad de impuestos» a los efectos de la aplicación de las deducciones para eliminar la doble imposición internacional; en este punto, insiste en la necesidad de diferenciar el tema de la «comparabilidad cualitativa» entre el impuesto español y el impuesto extranjero del requisito de la «sujeción y no exención» a un impuesto extranjero (comparable). Entiende el autor que se trata de presupuestos distintos que poseen finalidades diferentes y, por tanto, la concurrencia de cada uno de ellos debe realizarse autónomamente; en este sentido, también advierte que tanto la «comparabilidad cualitativa de impuestos» o de «modelos genéricos de imposición», como el requisito de la «sujeción y no exención» (a un impuesto comparable) presentan diversos matices según se examine su concurrencia en el marco de la legislación interna española que regula las distintas deducciones por doble imposición internacional, en el ámbito cubierto por los Convenios de doble imposición o bien en el ámbito armonizado por la Directiva CEE/90/435 de sociedades matrices y filiales.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Criterios generales para determinar la «comparabilidad de impuestos».
- III. Examen de los criterios establecidos en la legislación fiscal española para determinar la «comparabilidad de impuestos» en el marco de las deducciones por doble imposición internacional.
- IV. La cuestión de la «comparabilidad de impuestos» en el marco de los métodos para eliminar la doble imposición previstos en los Convenios de doble imposición internacional.
- V. La cuestión de la «comparabilidad de impuestos» en el ámbito cubierto por el Derecho Comunitario Europeo: la incidencia de la Directiva «Matriz-Filial» y de la jurisprudencia del TJCE en el caso *Verkoijen*.

Bibliografía.

**NOTA:** El autor quiere expresar su agradecimiento al profesor MARTÍN JIMÉNEZ, por sus valiosos comentarios realizados sobre la versión previa de este trabajo. Ni que decir tiene que cualquier error existente en el mismo es imputable únicamente al autor.

## I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de uno de los presupuestos requeridos por nuestra legislación fiscal Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP) para que los contribuyentes puedan tener derecho a la aplicación de las diferentes deducciones para la eliminación de la doble imposición internacional, a saber: la exacción sobre el mismo objeto imponible de un impuesto extranjero «comparable» o similar al impuesto sobre la renta español <sup>1</sup>.

La concurrencia de este condicionante tradicionalmente ha venido planteando un buen número de cuestiones, dado que, a pesar de la tendencia internacional a uniformar los impuestos sobre la renta, lo cierto es que cada país ha configurado sus impuestos sobre la renta de forma particular atendiendo a sus condicionantes socioeconómicos, políticos, geográficos e incluso religiosos; el diferente grado de evolución de los sistemas tributarios (y económicos) de los distintos países también ha ejercido una influencia determinante en la configuración de los impuestos <sup>2</sup>. El resultado es que, en la hora actual, puede afirmarse que no existen dos impuestos sobre la renta idénticos; es más, existen notables diferencias entre los distintos modelos de imposición sobre la renta, especialmente cuando se comparan impuestos de países europeos con impuestos de países latinoamericanos, africanos o asiáticos; pero también la comparación entre impuestos sobre la renta de países europeos plantea ciertos problemas debido, especialmente, a la proliferación de «regímenes especiales y preferenciales» a nivel internacional. En el plano nacional, esto es, en relación con la legislación fiscal española la cuestión de la «comparabilidad de impuestos», a los efectos de la aplicación de las diferentes deducciones por doble imposición internacional, se ha revelado en los últimos tiempos como un tema especialmente problemático a la vista de los «vaivenes» legislativos e interpretativos que han afectado a este presupuesto de aplicación de las deducciones por doble imposición internacional (*lato sensu*) <sup>3</sup>. Este trabajo no pretende en modo alguno agotar o resolver todos los problemas que plantea esta cuestión, sino tan sólo exponer el estado de la misma en nuestro ordenamiento y

<sup>1</sup> En relación con el resto de condicionantes para aplicar las distintas deducciones para eliminar la doble imposición internacional, *vid.*: CALDERÓN (1997-I).

<sup>2</sup> *Vid.* AULT, pág. 1 y ss.; y MESSERE, pág. 1 y ss.

<sup>3</sup> Cuando aludimos a doble imposición internacional *lato sensu* nos estamos refiriendo tanto al fenómeno de doble imposición internacional en sentido estricto, como a la doble imposición intersocietaria internacional.

reflexionar sobre la interpretación de los diferentes criterios que existen en el mismo para determinar la «comparabilidad de impuestos» a los efectos de aplicar las deducciones por doble imposición internacional.

## II. CRITERIOS GENERALES PARA DETERMINAR LA «COMPARABILIDAD DE IMPUESTOS»

La cuestión de la «comparabilidad de impuestos» en el marco de las deducciones previstas en la LIRPF (Ley 40/1998) y la LIS (Ley 43/1995) <sup>4</sup> para eliminar la doble imposición internacional constituye un presupuesto para su aplicación que, a la postre, no representa otra cosa que supeditar la aplicación del método para eliminar la doble imposición internacional a la propia existencia del fenómeno que se trata de suprimir o mitigar. Es decir, la finalidad con la que se ha introducido en la legislación de los diferentes países el requisito de la exacción sobre el mismo objeto imponible de un impuesto extranjero «comparable» no es otra que impedir que contribuyentes que no han soportado doble imposición internacional se beneficien de las medidas establecidas para la eliminación de tal fenómeno.

En este sentido, no se puede olvidar que la doble imposición internacional exige la concurrencia de impuestos «comparables» (en el sentido que más adelante exponemos) que recaigan sobre un mismo objeto imponible <sup>5</sup>. La apreciación de estos dos requisitos está estrechamente unida y debe realizarse con especial flexibilidad, toda vez que requerir que las características y objeto del impuesto foráneo sean un reflejo del configurado por el país de residencia conduciría al absurdo (teoría de los espejos). En efecto, de exigirse estos elementos con excesivo rigor lo habitual sería que nunca se aceptaría la existencia de doble imposición internacional, ni se pondrían en funcionamiento los métodos para eliminar sus efectos. En este orden de cosas, hay un amplio consenso en considerar que no se requiere identidad absoluta, sino que es suficiente una identidad sustancial en el objeto imponible, estructura y función de las figuras impositivas concurrentes <sup>6</sup>.

Por lo que se refiere al examen de la identidad sustancial de objeto imponible, consideramos conveniente establecer previamente su conceptualización antes de verificar los perfiles con los que debe concurrir en la doble imposición internacional. Siguiendo a V. E. COMBARROS, el objeto del tributo consistiría «en un concepto jurídico que describe la realidad material sobre la que recae el impues-

<sup>4</sup> Nótese que en este trabajo las referencias a la LIS van referidas a la versión de la misma resultante de las modificaciones operadas en la misma como consecuencia de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

<sup>5</sup> GEST/TIXIER, págs. 25-26, por su parte, entienden que «las dobles imposiciones deben ser de la misma naturaleza, sean personales, sean reales; en otro caso no existe doble imposición sino superposición de impuestos». En la hora actual, esta posición puede considerarse superada. *Vid.*: CALDERÓN (1997-I), pág. 94 y ss.

<sup>6</sup> Nótese que algunos autores, como GEST/TIXIER, págs. 25-26, operan con un concepto extremadamente estricto de «similitud sustancial de impuestos», ya que niegan que ésta concorra en los casos de doble imposición internacional producidos por la yuxtaposición entre un impuesto real y otro personal de diferentes Estados. Como veremos en las páginas que siguen, este punto de vista no puede ser compartido sin reservas.

to (...) no la riqueza que se quiere gravar, sino la que efectivamente se grava; no la riqueza en sentido genérico soporte de todos los tributos (renta, patrimonio) sino la concreta manifestación de riqueza descrita por el legislador para un tributo en particular»<sup>7</sup>.

A su vez, para que se aprecie la existencia de doble imposición internacional no es necesaria la identidad absoluta de objeto imponible en los impuestos concurrentes. Por el contrario, entendemos que media igualmente este fenómeno cuando la coincidencia del objeto imponible sea parcial, siempre que la concreta manifestación de renta o patrimonio resulta sujeta por los gravámenes que se yuxtaponen. Piénsese, por ejemplo, en un supuesto donde un Estado F gravara en la fuente unos dividendos que una sociedad residente de su país abonara a un residente de otro país X, que, a su vez, somete a imposición a esta persona por la renta mundial imputable al mismo. En esta hipótesis, el objeto imponible del primer tributo vendría dado por esa concreta manifestación de riqueza obtenida por el sujeto pasivo en su territorio (los dividendos satisfechos); mientras que el objeto imponible del segundo gravamen vendría integrado por la totalidad de sus rentas. Resulta patente, pues, que, pese a no haber identidad absoluta entre el objeto imponible de ambos impuestos, la misma manifestación de capacidad económica está gravada por los tributos concurrentes<sup>8</sup>.

En este sentido, parece razonable flexibilizar la apreciación de este requisito entendiendo que se cumple cuando, ya de forma absoluta, ya de forma relativa o parcial, la misma manifestación de riqueza es objeto de gravamen por los tributos en concurso<sup>9</sup>. Téngase en cuenta, asimismo, que la apreciación de la identidad de objeto imponible se viene flexibilizando en mayor medida en relación con los supuestos de doble imposición intersocietaria (internacional)<sup>10</sup>; no obstante, lo cierto es que tal flexi-

<sup>7</sup> COMBARROS VILLANUEVA, (1984), pág. 507 y ss. Por su parte, el Tribunal Constitucional español en la STC 37/1987, de 26 de marzo (f.j.14.º), establece que «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias la ley fija en cada caso "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" según reza el artículo 28.1 de la vigente Ley General Tributaria (en adelante, LGT) (en la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT). De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes, a su vez, de figuras tributarias diferentes».

<sup>8</sup> De la misma opinión participan UDINA, págs. 252-255, y VAN HOORN, págs. 306-307. Por su parte, GIARDINA, págs. 173-177, mantiene que «hay doble imposición internacional únicamente en el caso en el cual el impuesto gravase repetidamente la misma riqueza obtenida por el individuo». En un sentido similar, la *Tax Court* norteamericana ha admitido la existencia de doble imposición internacional y permitido la aplicación del método de imputación (*foreign tax credit*) en supuestos donde el impuesto extranjero gravaba un objeto imponible parcialmente coincidente con el sujeto a gravamen en el sistema tributario americano (*Schering Corporation and Subsidiaries v. Comm' r*, (Docket n.º 8831-75. 69 TC n.º 46. Filed January 23, 1978) (Tax Court Reports, 69 TC n.º 46, Dec. 34-929). Asimismo, en el caso *Wilson v. Comm' r*, (Dec. 15, 531, 7 TC 1469) el mismo órgano jurisdiccional entendió que si el objeto imponible está absolutamente exento o no sujeto en EE.UU., no concurre doble imposición internacional y no hay derecho a aplicar el método de imputación.

<sup>9</sup> En el mismo sentido, KNECHTLE, pág. 30 y ss.; PIRES, págs. 41-43, 57 y ss.; y DORN, pág. 190.

<sup>10</sup> Esta cuestión se ha planteado especialmente en el ordenamiento alemán; por el contrario, en la mayoría de los países esta cuestión ha pasado inadvertida considerándose que la diferencia sustantiva entre doble imposición internacional (en sentido estricto) y la doble imposición intersocietaria (internacional) residente en la falta de «unidad subjetiva» atribuible a este último fenómeno. *Vid.* RUIZ GARCÍA, págs. 20-38 y ss.; CALDERÓN (1997-I), pág. 109 y ss.; y OWENS/BALL, pág. 3 y ss.; véanse también los paras. 1-2 y 49-50 de los Comentarios del Comité Fiscal OCDE al artículo 23 del MC OCDE para eliminar la doble imposición.

bilización no ha afectado a la cuestión de la «comparabilidad de impuestos», de manera que los requisitos y grado de exigencia que existe en este aspecto en la regulación de los métodos para eliminar la doble imposición internacional (en sentido estricto) y en los establecidos para eliminar la doble imposición intersocietaria (internacional) resulta pareja; es por ello que a lo largo de este trabajo no hacemos distinción alguna en este punto entre los principios que deben ordenar la «comparabilidad de impuestos» en el marco de las diferentes deducciones para eliminar la doble imposición internacional.

Como ya advertimos antes, la cuestión de la identidad sustancial de objeto imponible está estrechamente conectada con la «comparabilidad de impuestos» que, a su vez, debe concurrir para apreciar la existencia de doble imposición internacional. Es más, como pone de relieve RUIZ GARCÍA, cuando esta cuestión se planteó en el ordenamiento alemán tanto la doctrina, como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional entendieron que para juzgar la similitud entre dos impuestos no eran decisivas las diferencias puramente externas, sino que lo determinante venía dado por el presupuesto de hecho jurídico, su elemento material y, especialmente, si ambos tributos se nutren de la misma fuente de capacidad económica <sup>11</sup>. De esta manera, la presencia del requisito de la identidad sustancial de objetos imposables, pese a gozar sistemáticamente de autonomía propia, presenta gran relevancia para determinar la comparabilidad de impuestos y, por ende, de doble imposición internacional <sup>12</sup>. Asimismo, la mayoría de la doctrina coincide en que deben ser rasgos estructurales de los impuestos concurrentes (su hecho imponible) y no aspectos de su configuración formal (como su forma de liquidación y recaudación) los que determinen la existencia de similitud de gravámenes <sup>13</sup>.

Entre los factores que con mayor asiduidad se emplean para determinar la comparabilidad sustancial de impuestos se cuentan, la función que desempeñan los tributos en cuestión en su sistema fiscal <sup>14</sup>, su similitud estructural <sup>15</sup> y de naturaleza, la incidencia económica de cada uno de

<sup>11</sup> RUIZ GARCÍA, nota 38 en pág. 33. Las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán donde se aborda este problema son las de 30 de octubre de 1961 y 7 de mayo de 1973 (citadas por RUIZ GARCÍA, *Ibidem*). En el ordenamiento español, la cuestión se ha suscitado con motivo de la interpretación del artículo 6.2 de la LOFCA, de 22 de septiembre de 1980, según el cual: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre los hechos imposables gravados por el Estado». Nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el alcance del citado precepto en la citada STC 37/1987, de 26 de marzo, estableciendo la necesidad de distinguir la materia imponible, entendida como «toda fuente de riqueza o cualquier otro elemento de actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico y el hecho imponible como concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso». De manera que «lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables, estrictamente» (f.j. 14).

<sup>12</sup> Este criterio ha sido empleado por el Tribunal de Justicia de las CEE para determinar la inexistencia de doble imposición por la concurrencia o solapamiento de un gravamen cuyo objeto era el beneficio obtenido por las personas jurídicas y un impuesto que recae sobre el patrimonio de los accionistas a través del valor de la participación en el capital de las sociedades mercantiles (STJCE de 13 de abril de 2000, caso *Baars*, C-251/98, aún no publicada en la recopilación).

<sup>13</sup> DORN, pág. 189 y ss.; BLUMENSTEIN, pág. 78; y XABIER, pág. 34. Nótese, a su vez, que estamos limitando la noción de doble imposición internacional a yuxtaposición de impuestos que se consideren idénticos o análogos, con lo cual estamos excluyendo de forma implícita que este fenómeno pueda producirse por el solapamiento de diferentes figuras tributarias (una tasa y un impuesto, un impuesto y una contribución especial). *Vid.* también: DE LUIS pág. 291.

<sup>14</sup> Así, la *Tax Court* norteamericana en el caso *F.W. Woolworth Corporation v. Commissioner*, (54 TC-n.º 118-1970-Tax Court Reports, 54 TC n.º 118) estableció que existía un impuesto extranjero análogo aun cuando dicho tributo no fuera idéntico al impuesto sobre la renta americano, si desempeñaba la misma función en el sistema tributario foráneo. Participa de este criterio, HÖHN, págs. 11-14.

<sup>15</sup> MIRAULO, pág. 6 y ss.; y SANZ GADEA, pág. 1.466 y ss.

ellos <sup>16</sup>, el carácter sustitutivo que puede desempeñar uno en relación con el papel con el que opera el otro en su respectivo ordenamiento tributario <sup>17</sup>, así como el ya mencionado examen del objeto imponible de los impuestos concurrentes. En todo caso, se viene incidiendo en la necesidad de flexibilizar al máximo la apreciación de estos elementos, buscando más que la identidad de los mismos una «similitud sustancial» de figuras tributarias que permita operar con un concepto de doble imposición internacional lo suficientemente dúctil como para garantizar que la aplicación de los métodos para la eliminación de este fenómeno no se diluya en disquisiciones jurídico-técnicas excesivamente estrictas sobre su existencia <sup>18</sup>. A los efectos de lograr este objetivo lo más recomendable resulta apreciar esta «similitud sustancial» empleando conjunta o complementariamente los siguientes criterios:

1. Examinando la función del impuesto extranjero en su sistema tributario.
2. Buscando la similitud sustancial de impuestos atendiendo a su hecho y objeto imponible y no atendiendo a su naturaleza o clasificación, de manera que resulten admisibles diferencias no esenciales en la configuración de éstos y otros elementos del impuesto (la no inclusión de un concepto de renta en el hecho imponible, o la diferente configuración de la base imponible y las partidas deducibles) <sup>19</sup>.
3. Analizando si los impuestos concurrentes gravan la capacidad económica efectiva o, por el contrario, someten a imposición manifestaciones de capacidad económica ficticia.

<sup>16</sup> Este criterio ha sido empleado por el TJCE en el caso *Epson Europe BV* (STJCE de 8 de junio de 2000, Asunto 375/98, apartado 23 y ss.). *Vid.* también: ABRIL ABADÍN, pág. 139.

<sup>17</sup> La sección 903 del *IRC* norteamericano adopta este criterio al admitir la existencia de doble imposición internacional por la yuxtaposición de impuestos extranjeros, que desempeñan la función de impuesto sobre la renta en su sistema tributario, junto al impuesto sobre la renta americano, al admitir la aplicación del método de imputación (*foreign tax credit*) para estas hipótesis. Sobre la interpretación y alcance de la denominada «cláusula en lugar de impuestos sobre la renta» (*in lieu of income taxes clause*) *vid.*: CALDERÓN (1997), pág. 188 y ss.

<sup>18</sup> PIREs, págs. 46-47 y 65; GEST/TIXIER, págs. 25-26; XABIER, pág. 34; y RENES, pág. 66, han incidido en la necesidad de buscar la similitud de impuestos para dar cabida a las diferentes concepciones jurídico-tributarias de los diferentes países en la noción de doble imposición internacional, de manera que sin desvirtuarla o difuminarla excesivamente se garantice que complejas cuestiones de calificación no provoquen la no eliminación de este fenómeno con todo lo que ello implica.

<sup>19</sup> Este criterio ha sido empleado por el propio Tribunal de Justicia de las CEE saliendo al paso a una alegación presentada por el Gobierno de los Países Bajos para justificar un impuesto discriminatorio; en concreto, los Países Bajos argumentaron que la exención de empresa establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio estaba destinada a atenuar los efectos de la doble imposición en términos económicos que resultaría de gravar los beneficios de la sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades y el patrimonio invertido por el accionista en dicha sociedad en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio; a este respecto el TJCE declaró que «no existe doble imposición de los beneficios, ni siquiera en términos económicos, ya que el impuesto controvertido en el procedimiento principal (el Impuesto sobre el Patrimonio) no grava el beneficio distribuido a los accionistas en forma de dividendo, sino el patrimonio de los accionistas a través del valor de la participación en el capital de una sociedad» (STJCE de 13 de abril de 2000, *Baars*, Asunto 251/98, aún no publicada en la recopilación, apartados 34 a 39); nótese, no obstante, que en otra sentencia se ha empleado un concepto distinto de «doble imposición», aunque, quizás, ello pudiera venir motivado por el carácter discriminatorio del método de eliminación de la doble imposición objeto del litigio (STJCE de 6 de junio de 2000, Asunto 35/98, *Verkooijen*, apartado 58, aún no publicada en la recopilación).

4. El juicio de comparabilidad debe hacerse a través de un examen global o de conjunto del impuesto extranjero concurrente.

En suma, la doble imposición internacional requiere que la concreta manifestación de renta o patrimonio esté sujeta a gravamen por los dos (o más) impuestos concurrentes y que éstos, atendiendo a una combinación de criterios, gocen de similitud sustancial («comparabilidad genérica de impuestos o de modelos de imposición»).

### III. EXAMEN DE LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL ESPAÑOLA PARA DETERMINAR LA «COMPARABILIDAD DE IMPUESTOS» EN EL MARCO DE LAS DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Por lo que se refiere a las reglas establecidas en el ordenamiento español para delimitar cuándo concurre este elemento de la doble imposición internacional y, por tanto, un contribuyente tiene derecho a aplicar los métodos para su eliminación, debe señalarse que tales reglas se encuentran implícitamente recogidas en las normas que ordenan la deducción por doble imposición internacional en el IRPF y el IS. En concreto, la LIS (arts. 20 bis y 20 ter y 29) establece el criterio que tradicionalmente ha utilizado el legislador español, a saber: media doble imposición internacional *lato sensu* y procede la aplicación del correspondiente método para su eliminación cuando el contribuyente ha sido efectivamente gravado en el extranjero <sup>20</sup> por un «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» al impuesto sobre la renta español <sup>21</sup>. Por su parte, la LIRPF (art. 67) y la LIP (art. 32) requieren que el impuesto extranjero que grave la renta (o patrimonio) constituya un «impuesto de carácter personal»; este criterio resulta muy próximo al de la «naturaleza» <sup>22</sup>.

<sup>20</sup> El TEAC viene considerando que la exacción efectiva de un impuesto extranjero sobre la renta constituye una *conditio sine qua non* para la aplicación del método de imputación; véanse así las RRTEAC de 10 de septiembre de 1988 (*Carta Tributaria*, n.º 336, pág. 63), de 25 de febrero de 2000 (*Impuestos*, tomo I 2000) y de 26 de mayo de 2000 (*Revista de Contabilidad y Tributación, RCT*, en adelante, n.º 211, pág. 143).

<sup>21</sup> Nótese que, con anterioridad a la reforma resultante del Real Decreto-Ley 3/2000, el artículo 29 bis de la LIS además de requerir un «impuesto extranjero comparable» exigía que los rendimientos obtenidos en el extranjero estuvieran «sujetos y no exentos» a tal impuesto. Véase a este respecto la RDGT de 27 de julio de 1999 (*GF*, n.º 185, Marzo 2000, pág. 91); también puede resultar de interés examinar la Resolución de la DGT de 16 de julio de 1992 (*Circular MEH*, 2.º Semestre 1992, Madrid, 1993, pág. 136) y la STSJ de Andalucía de 8 de abril de 1997 (*JT97*, Ar. 536) donde se interpreta la expresión «sujeta y no exenta» a los efectos del artículo 13.1 g) de la LIRNR; sobre el alcance de la sentencia citada en último lugar, *vid.*: MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO (1999), pág. 201 y ss.

<sup>22</sup> De hecho, el legislador ha vuelto a emplear el criterio de la naturaleza en el propio IRPF en el marco de la exención por la realización de trabajos en el extranjero; tal exención, recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF, queda supeditada a que en el territorio en que se realicen los trabajos «se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto (...);» nótese que el citado precepto de la LIRPF ha sido modificado por el artículo 20 del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio; tal modificación ha resultado confirmada por el artículo 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

Tanto el criterio de la «identidad o similitud de naturaleza» de los impuestos concurrentes como el del «gravamen de carácter personal» han venido perdiendo terreno en los últimos tiempos frente a criterios más flexibles como los que antes apuntamos. Ello se debe, fundamentalmente, a dos razones. Por un lado, existe escaso consenso internacional en relación con determinadas clasificaciones de impuestos, como, por ejemplo, aquella que los agrupa en directos o indirectos. Por otro, razones de índole práctica son las que han conducido al desuso de estos criterios. Para lo que nos interesa, es corriente clasificar el IRPF y el IS en la modalidad de «obligación personal», como un impuesto directo, personal, subjetivo y periódico. A su vez, los mismos tributos en su modalidad de «obligación real o limitada» sin mediación de establecimiento permanente (*withholding tax*) constituyen un impuesto directo, real, objetivo e instantáneo. La obligación real con establecimiento permanente integra un impuesto directo, objetivo, periódico real aunque progresivamente personalizado. Atendiendo a esta clasificación y empleando el criterio del «impuesto de carácter personal» o el de la «naturaleza de los impuestos concurrentes» acontecería que de las tres hipótesis clásicas de doble imposición internacional (en sentido estricto) las dos más frecuentes quedarían excluidas de la noción de doble imposición internacional y, por tanto, de la aplicación de los métodos para su eliminación; así, por ejemplo, en los supuestos donde media una retención definitiva en la fuente (*withholding tax*) sobre una determinada renta que se yuxtapone con el impuesto por renta mundial del país de la residencia, la disparidad de naturaleza tributaria entre ambos gravámenes impediría la apreciación de doble imposición internacional (en sentido estricto) y, con ello, la aplicación de los mecanismos arbitrados para su eliminación, cosa que en la práctica internacional no se admite y, por ello, se han ido abandonando estos dos criterios.

El criterio del «carácter personal» del gravamen establecido en la LIRPF (art. 67) y la LIP (art. 32) plantea, además, problemas de coherencia interna: partiendo del hecho de que son impuestos personales aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de manera que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto, cabe afirmar que comparten la naturaleza personal tanto los impuestos que recaen sobre la renta global o patrimonio de una persona física o jurídica como el impuesto que recaen sobre la sucesión *mortis causa* a título universal de una persona física; por tanto, en aplicación de este tosco criterio de la «naturaleza personal» un contribuyente del IRPF podría invocar la aplicación de la deducción por doble imposición internacional si soportaba cualquier tipo de gravamen personal (v. gr., el Impuesto sobre el Patrimonio o sobre Sucesiones extranjero), aunque tal gravamen no sometiera a imposición la renta ni, por tanto, gravara el mismo hecho imponible. Asimismo, no se olvide que las retenciones en la fuente con carácter definitivo que soportan los contribuyentes que obtienen rentas en países diferentes al de su residencia constituyen, como regla, impuestos de carácter real y objetivo.

La expresión utilizada en la LIS (arts. 20 bis y 20 ter y 29) y en la LIRPF [art. 7 p)] -«impuesto<sup>23</sup> de naturaleza idéntica o análoga»- también suscita no pocas objeciones y dudas interpretativas desde un punto de vista semántico; a nadie se le escapa que «idéntico» no es igual que «análogo»;

<sup>23</sup> El artículo 29 de la LIS no recoge el término «impuesto» sino la expresión «gravamen», la cual, en principio, puede tener un significado más amplio.

del mismo modo, esta última expresión podría ser entendida en el sentido de «comparable», de manera que resultara de aplicación en el marco del artículo 29 de la LIS la interpretación que la DGT ha realizado de la expresión «gravamen de características comparables» contenida en los recientemente derogados artículos 29 bis y 30 bis de la LIS; la traslación sin matices de tal interpretación, aparte de despegarse del tenor literal de la norma (en concreto de los arts. 20 bis y 20 ter y 29 LIS), puede generar, como veremos a continuación, efectos que contravienen la estructura y coherencia interna de los métodos para eliminar la doble imposición internacional (*lato sensu*).

A la vista de estas consideraciones, el segundo criterio que fue introducido por el legislador español en los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS -«gravamen de características comparables»<sup>24</sup> al IS (estatal) español- a través del Real Decreto-Ley 8/1996, de 6 de junio -norma tramitada posteriormente como proyecto de ley que dio lugar a la Ley 10/1996, de 18 de diciembre-, en principio, fue entendido como una fórmula de actualizar la legislación española a las nuevas tendencias de fiscalidad internacional, evitando los problemas que pueden derivarse para los contribuyentes de criterios desfasados y demasiado ambiguos como el de la «naturaleza idéntica o análoga» o el del «carácter personal» del gravamen<sup>25</sup>; ahora bien, este nuevo criterio únicamente resultaba aplicable en un número muy limitado de casos -rentas empresariales obtenidas por filiales extranjeras o a través de establecimientos permanentes-, de manera que la mayor parte de los supuestos en que procedería aplicar un método unilateral para evitar la doble imposición internacional (*lato sensu*) quedaba sujeto a la regla del «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» o al criterio del «gravamen de carácter personal» (arts. 67 de la LIRPF, 29 de la LIS y 32 de la LIP); asimismo, la flexibilidad que, en principio, parecía desprenderse del criterio del «gravamen de características comparables» ha sido puesta en entredicho por la interpretación que del mismo ha hecho la DGT en dos resoluciones (*vid. infra*).

Con todo, lo cierto es que la doctrina administrativa y la jurisprudencia han realizado una interpretación relativamente flexible de los criterios de la «naturaleza personal» y de la «naturaleza idéntica o análoga» posibilitando así la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición internacional (en sentido estricto) en casos, en principio, excluidos de la deducción con arreglo a una interpretación literal de los artículos 29 de la LIS, 67 de la LIRPF y 32 de la LIP. Así, la Audiencia

<sup>24</sup> Un criterio muy próximo al del «impuesto de características comparables» ya había sido empleado por nuestro legislador con anterioridad al Real Decreto-Ley 8/1996; en concreto, el artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece el criterio del «impuesto similar» a los efectos de la aplicación de la deducción por doble imposición internacional (en sentido estricto) en el marco del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>25</sup> El criterio del «gravamen de características comparables al impuesto español» también se ha introducido como requisito para aplicar una de las deducciones para evitar la doble imposición intersocietaria internacional (art. 30 bis de la LIS). Nótese que tanto el artículo 30 bis como el artículo 29 bis de las LIS han sido derogados por el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, y, posteriormente, por la disposición derogatoria primera de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre. Sorprendentemente, la aplicación de la otra deducción que existe en la LIS para eliminar este fenómeno no requiere que la filial no residente haya sido sujeta a un gravamen de naturaleza análoga o características comparables al Impuesto sobre Sociedades español (art. 30 de la LIS); con arreglo al artículo 30 de la LIS resultan deducibles, en concepto de deducción por doble imposición intersocietaria internacional, el impuesto extranjero satisfecho por la entidad participada respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos. Entendemos que este criterio es mucho más amplio que el recogido en el resto de preceptos de la LIS (arts. 20 bis, 20 ter y 29 de la LIS) y permite la deducción de todo impuesto que grave los beneficios de las personas jurídicas; como tendremos ocasión de exponer más adelante, tal mayor flexibilidad no se justifica totalmente por el empleo del método de imputación (el cual también se emplea en el art. 29 de la LIS).

Nacional considera que la comparación entre impuestos debe hacerse atendiendo al hecho imponible, al sujeto pasivo y al carácter «a cuenta» o «definitivo» del impuesto <sup>26</sup>. Por su parte, el TEAC ha atendido al hecho imponible del impuesto extranjero y a su concreta configuración para establecer la comparabilidad o analogía con el Impuesto español sobre Sociedades <sup>27</sup>; mayor flexibilidad demostró todavía este Tribunal cuando afirmó que un impuesto forfatorio argelino del 4 por 100 que recaía sobre los rendimientos obtenidos por una entidad española constituía un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español; el hecho de que el impuesto argelino fuera exaccionado mediante retención indirecta que deducía la pagadora no afectó a tal calificación; no obstante, el TEAC sí otorgó cierto valor al hecho de que la Embajada española en Argelia informó que la *Taxe Forfataire* constituía «un impuesto directo argelino aplicable a las empresas extranjeras análogo al Impuesto sobre Sociedades español para entidades no residentes» <sup>28</sup>.

La DGT también se ha inclinado por el examen del hecho imponible del impuesto extranjero y de la carga fiscal resultante del mismo para el contribuyente, a la hora de establecer la similitud de tal impuesto con el Impuesto sobre Sociedades español, a los efectos de dilucidar si procede o no la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional; en este sentido resolvió que el impuesto luxemburgués del 0,06 por 100 anual sobre el patrimonio no puede conceptuarse como un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español <sup>29</sup>.

A estos mismos efectos, esto es, al objeto de verificar la concurrencia de los presupuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, este centro directivo consideró que una entidad residente de los Países Bajos que disfrutaba de exención por los dividendos percibidos de sus sociedades participadas, así como en relación con las rentas generadas en la transmisión de participaciones representativas del capital en sus sociedades participadas estaba sujeta a un gravamen de naturaleza comparable al Impuesto sobre Sociedades español; tal conclusión se fundamentó en que la tributación de la entidad holandesa imputable a los dividendos y a la transmisión de participaciones es similar a la que hubiera resultado de aplicar las normas de la LIS: «la exención de la que disfruta la sociedad no residente es equivalente, en la práctica, al régimen establecido en el artículo 28.2 de la LIS (...)» <sup>30</sup>.

Ciertamente, en esta segunda resolución la DGT omite toda referencia al hecho imponible de los impuestos objeto de comparación y centra su análisis en las exenciones tributarias de las que goza la entidad no residente en uno y otro ordenamiento; es decir, se presupone que el modelo (gé-

<sup>26</sup> SAN de 7 de mayo de 1996, *JT96*, Ar. 662. Nótese que esta sentencia no se refiere específicamente a la comparabilidad entre impuestos extranjeros y nacionales.

<sup>27</sup> RTEAC de 23 de marzo de 1988, RG2824-2-87. El Tribunal Supremo español también ha centrado su análisis en el hecho imponible de los impuestos concurrentes como criterio para verificar la existencia de doble imposición; tal posición se extrae de un pronunciamiento *obiter dicta* recogido en las SSTs de 14 de octubre de 1983 y de 27 de marzo de 1984.

<sup>28</sup> RTEAC de 21 de mayo de 1991, RG n.º 1192-1-87.

<sup>29</sup> RDGT 8 de octubre de 1998, *RCT del CEF*, n.º 192, pág. 117; nótese que esta resolución se refiere a una consulta en torno a la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a la entidad consultante.

<sup>30</sup> RDGT de 1 de julio de 1999, *RCT del CEF*, n.º 201, págs. 95-96.

rico) de Impuesto sobre Sociedades holandés es comparable al Impuesto sobre Sociedades español, de manera que el examen de comparabilidad, a los efectos del artículo 121 de la LIS, se concentra en la concurrencia de una «carga fiscal comparable» en relación con el concreto contribuyente objeto de la consulta. Este acercamiento de la DGT podría tener cierta explicación, en la medida en que a la hora de determinar la aplicación del régimen de «transparencia fiscal internacional» (TFI, en adelante) uno de los factores más relevantes lo constituye el nivel de tributación en el Estado donde se halla establecida la entidad de que se trate <sup>31</sup>.

Ahora bien, la aplicación de este acercamiento de la DGT a la «comparabilidad de impuestos» basado en la equivalencia de carga fiscal que corresponde a una entidad extranjera a los efectos del régimen de TFI no implica que tal criterio pueda trasladarse automáticamente al ámbito de las deducciones por doble imposición internacional; antes al contrario, a nuestro juicio, este criterio no debería tener eficacia en el marco de los recientemente derogados artículos 29 bis y 30 bis de la LIS, ni tampoco en el ámbito de los artículos 20 bis y 20 ter y 29 de la LIS y 32 de la LIRPF, dado que son normas con una finalidad totalmente distinta y que poseen presupuestos de aplicación también diferentes.

Con todo, la DGT no parece compartir nuestro punto de vista. Buena prueba de ello lo aporta el pronunciamiento de este órgano directivo cuando, resolviendo una consulta planteada en torno a la aplicación del artículo 30 bis de la LIS en relación con los dividendos satisfechos por una filial francesa sujeta al IS francés pero que gozaba de unas «vacaciones fiscales» aplicables a entidades de nueva creación, estableció que:

«La apreciación del requisito de sometimiento a "un gravamen de características comparables" no implica la comparación de modelos genéricos de imposición sobre el beneficio empresarial, ni la mera comparación de tipos efectivos de gravamen por este concepto. Se trata más bien, de comparar en cada caso, en atención al estatuto jurídico y a la naturaleza de la actividad que desarrolla la entidad participada en el extranjero, el grado de imposición efectiva que soporta en su país de residencia y el que hipotéticamente soportaría en España, de manera que ambos difieran de manera sensible y por causas que resultarían extrañas a la estructura básica de nuestro Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con lo anterior, en aquellos períodos en los que la entidad participada disfrute de "vacaciones fiscales" se entiende que la misma no está sujeta a un gravamen de características comparables al Impuesto sobre Sociedades (...)» <sup>32</sup>.

<sup>31</sup> A pesar de ello, consideramos que debe diferenciarse la «comparabilidad genérica de impuestos» atendiendo a su naturaleza de la cuestión de la comparación de «cargas fiscales»; el apartado 1 b) del artículo 121 de la LIS delimita claramente ambas cuestiones; tal delimitación se encuentra también establecida, aunque implícitamente, en los artículos 20 bis, 20 ter, 29, 29 bis, 30 y 30 bis de la LIS.

<sup>32</sup> RDGT de 27 de julio de 1999, *Gaceta Fiscal*, n.º 185, Marzo 2000, pág. 91. Este mismo criterio fue adoptado ya por la DGT en la Resolución de 8 de junio de 1999, *Gaceta Fiscal*, n.º 182, diciembre 1999, pág. 96. No obstante, con anterioridad a estas Resoluciones la DGT había hecho gala de una posición mucho más flexible a este respecto. En concreto, en la RDGT de 27 de noviembre de 1996 (*Repertorio de Consultas Tributarias*, CEF, Madrid, 1999, n.º marginal 1.187) consideró cumplidos los requisitos de aplicación previstos en el apartado 3.º del artículo 30 bis de la LIS -incluido el requisito de la sujeción y no exención a un gravamen de características comparables- atendiendo al grado de participación de la

Parece, por tanto, que la DGT atiende, fundamentalmente, a la tributación efectiva que soporta el contribuyente gravado en el extranjero en comparación con la que soportaría si realizara la misma actividad en territorio español (con sujeción al régimen general del IS estatal); entendemos que el umbral de no comparabilidad al que se refiere de alguna forma la DGT se traspasa cuando el grado de imposición *efectiva* correspondiente al contribuyente en aplicación del impuesto extranjero difiere sensiblemente del que le correspondería en aplicación del impuesto español; tal diferencia impositiva debe ser notable y, además, obedecer, con arreglo a esta doctrina administrativa, a una diferente configuración de la «estructura básica del impuesto»<sup>33</sup>; esta última expresión puede plantear muchas cuestiones en la práctica introduciendo un grado de inseguridad jurídica considerable a la hora de aplicar las deducciones por doble imposición internacional; por un lado, no se ha definido con la precisión necesaria qué elementos forman parte de la «estructura básica del Impuesto sobre Sociedades español»; los mayores problemas los pueden plantear elementos que se entiende que forman parte de tal estructura pero que no se sabe a ciencia cierta si tienen el carácter de «básicos» o accesorios, esto es, si forman parte del núcleo esencial del impuesto o se sitúan en la periferia; por otro lado, la efectiva aplicación de este criterio por el contribuyente y la Administración requeriría saber el grado de flexibilidad que puede emplearse a la hora de establecer la «comparabilidad» entre dos elementos configuradores de la estructura básica de los impuestos que están siendo objeto de comparación; por ejemplo, ¿hasta qué punto un sistema de determinación de la base imponible «formulario» puede ser calificado como similar al sistema de determinación de la base imponible basado en la contabilidad y en ajustes fiscales extracontables?; ¿el empleo de métodos para determinar o valorar las operaciones entre personas vinculadas que sean distintos a los aplicables en el marco del IS español constituye una diferencia en la estructura básica del impuesto?; ¿y cuando se emplean reglas de imputación de ingresos y gastos o normas sobre amortizaciones no coincidentes con las previstas en la LIS española?

Sin perjuicio de señalar la gran inseguridad jurídica que entraña el empleo de este criterio administrativo, no podemos dejar de poner de relieve que a través de esta interpretación se desliza un nuevo enfoque en torno al alcance de la «comparabilidad de impuestos» muy cercano a la denominada «teoría de los espejos»; a nuestro juicio de esta resolución cabe inferir que lo importante a estos efectos no es la similitud sustancial de impuestos en el plano abstracto o normativo; por el contrario, la com-

---

matriz española en la filial neerlandesa (tenencia del 100 por 100 de las participaciones en el capital social) y al carácter empresarial de las rentas obtenidas por esta última, sin mencionar ni examinar la comparabilidad del impuesto neerlandés soportado por la entidad participada; todo parece indicar que la DGT consideró cumplido el requisito de la «comparabilidad de impuestos» al residir la filial en un Estado con el que España tiene suscrito un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información; no obstante, en el momento en el que se dictó la referida resolución de este centro directivo todavía no se había incorporado al ordenamiento jurídico la presunción de comparabilidad de impuestos que más tarde se introdujo en el apartado 3.º del artículo 30 bis de la LIS el artículo 4 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

<sup>33</sup> En concreto, la DGT ha considerado que el Impuesto sobre Sociedades uruguayo que sometía a las entidades residentes a un gravamen del 30 por 100, obteniéndose la renta gravada por diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para su obtención, los ajustes derivados de la inflación, las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, así como las deducciones por inversiones a que dieran lugar, constituye un impuesto comparable al IS español; en este caso se entendió que resultaba intrascendente el hecho de que el IS uruguayo no sometiera a imposición las rentas extranjeras percibidas por las sociedades sujetas a tal impuesto (RDGT de 8 de junio de 1999, *Gaceta Fiscal*, n.º 182, diciembre 1999, pág. 96). Sobre esta doctrina administrativa, véase también el comentario de DE LA CUEVA, págs. 153-155.

parabilidad de gravámenes debe verificarse atendiendo a cómo es gravada efectivamente la renta obtenida por un concreto contribuyente que realiza una determinada actividad en el Estado donde la obtiene y en su Estado de residencia; de esta forma, puede existir similitud sustancial en abstracto o de configuración normativa entre los dos gravámenes, pero la carga fiscal que resulte de uno y otro impuesto puede ser muy diferente en virtud de exenciones tributarias que resulten de aplicación al contribuyente en un determinado período impositivo (comparabilidad cuantitativa efectiva); cuando la DGT hace depender la comparabilidad de la carga fiscal efectiva que soporte el contribuyente en aplicación de uno u otro gravamen, a la postre, este criterio termina mezclando la cuestión de la comparabilidad de impuestos con el requisito de que el contribuyente que invoca la deducción «esté sujeto y no exento» al gravamen extranjero comparable<sup>34</sup>; recuérdese que este segundo condicionante -que, a la postre, integra una «cláusula antiabuso»- viene siendo interpretado en el sentido de que concurre cuando median «exenciones parciales» en el Estado de la fuente (o de residencia de la filial), pero no en el caso de exenciones totales o allí donde el contribuyente disfrute de un régimen fiscal especial o privilegiado y únicamente soporta un *nominal income taxation*<sup>35</sup>.

A efectos de extraer consecuencias generales de las Resoluciones de la DGT de 8 de junio y de 27 de julio de 1999 debe tenerse en cuenta, asimismo, que éstas interpretan el criterio previsto en el artículo 30 bis de la LIS («gravamen de características comparables») en relación con un caso de doble imposición intersocietaria internacional; no obstante, no se olvide que el criterio previsto en el artículo 30 bis de la LIS se ha recogido igualmente en el marco del artículo 29 bis de la LIS, de manera que la doctrina administrativa que acabamos de exponer resulta aplicable también en relación con esta deducción por doble imposición internacional; en ambos casos, el método empleado para eliminar la doble imposición -la «exención modificada»- podría justificar la interpretación llevada a cabo por la DGT, en la medida en que tal método prescinde de la cuantía del impuesto extranjero a los efectos de la aplicación de esta deducción; no obstante, aun teniendo en cuenta tal circunstancia consideramos que el criterio del citado órgano directivo, compartido por un determinado sector doctrinal<sup>36</sup>, resulta extremadamente rígido y, a nuestro juicio, contrario al tenor literal y finalidad de la norma<sup>37</sup>;

<sup>34</sup> Este condicionante resulta expresamente recogido en el apartado 3 b) del artículo 30 bis de la LIS y en el apartado 1 a) del artículo 29 bis de la LIS. El mismo presupuesto aparece establecido, aunque en otros términos, en los artículos 29, 20 bis y 20 ter de la LIS.

<sup>35</sup> Véase la RDGT de 16 de julio de 1992 (*Circular MEH*, 2.º Semestre 1992, Madrid, 1993, pág. 136) y la STSJ de Andalucía de 8 de abril de 1997 (*JT97*, Ar.536).

<sup>36</sup> *Vid.* LÓPEZ RODRÍGUEZ, págs. 1-12.

<sup>37</sup> A nuestro juicio, debe distinguirse entre el criterio de la comparabilidad o similitud genérica entre impuestos y la carga fiscal que resulte de cada uno para un concreto contribuyente. El criterio de la comparabilidad genérica de impuestos resulta recogido implícitamente en los artículos 29, 29 bis y 30 bis de la LIS, mientras que la consideración de la carga fiscal del gravamen extranjero se ha previsto en el artículo 121.1 b) de la LIS y artículo 5 del RIRPF; este último precepto reglamentario debe entenderse derogado por el artículo 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre. Además, el propio artículo 30 bis -y también el art. 29 bis de la LIS- condiciona su aplicación a que la entidad participada -o el establecimiento permanente, en el caso del artículo 29 bis de la LIS- esté «sujeta y no exenta» a un gravamen de características comparables; este criterio de sujeción y no exención viene interpretándose en el sentido de que el contribuyente ha soportado una carga fiscal no muy inferior a la que se exige con carácter general en el Estado donde se obtiene la renta (residencia de la entidad participada o lugar de ubicación del establecimiento permanente); es decir, sólo se excluye la concurrencia de este condicionante en casos en los que la entidad participada (o el establecimiento permanente) disfruta de un régimen fiscal preferencial o de un estatuto privilegiado de manera que soporta una imposición muy inferior a lo que

ni siquiera la consideración del criterio del «gravamen comparable» como una cláusula antiabuso<sup>38</sup> permite llegar a la conclusión alcanzada por la DGT, por cuanto que ésta conlleva la alteración sustancial de las condiciones de aplicación de estos preceptos (arts. 29 bis y 30 bis de la LIS) más allá de lo que permite una interpretación literal y finalista de los mismos<sup>39</sup>.

Existen, además, consideraciones de «política fiscal» que permiten mantener una posición contraria a la mantenida por la DGT; si de lo que se trata a través de los artículos 29 bis y 30 bis es de introducir en la LIS unas deducciones especialmente ventajosas para aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales en el extranjero (ya a través de una filial o de un establecimiento permanente) en países no calificados como paraísos fiscales no parece coherente exigir a mayores condicionantes de difícil concurrencia y verificación (tanto para el contribuyente como para la Administración) como los que se deducen de la resolución de la DGT antes reproducida<sup>40</sup>; nótese, en particular, que los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS ya establecen determinados condicionantes, como la exclusión de las operaciones en territorios calificados como paraísos fiscales y la *active business proviso*, que excluyen de su ámbito de aplicación a los contribuyentes que realicen una serie de actividades (*v.gr.*, financieras) en un determinado tipo de países atendiendo a su nivel de tributación<sup>41</sup>.

A su vez, debe tenerse en cuenta que la interpretación contenida en las citadas resoluciones de la DGT supone introducir en los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS criterios más estrictos que los establecidos en los artículos 5 del RIRPF, 30 y 121 de la LIS, donde el legislador utiliza parámetros mucho más flexibles que los empleados por la DGT para delimitar cuándo un impuesto extranjero análogo se ha satisfecho; en este sentido, a los efectos de la interpretación de los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS debería tenerse muy presente, aparte de estos parámetros más flexibles, el hecho de

---

se considera normal (régimen general) en tal Estado; cuando el nivel de imposición resultante de la aplicación del régimen general del IS en el Estado de residencia de la entidad participada (o de ubicación del establecimiento permanente) fuera muy inferior al nivel de imposición exigible por el mismo concepto (Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas) en el Estado de residencia de la entidad participante no puede descartarse tomar en consideración el nivel de imposición exigible en este último Estado a la hora de determinar la «sujeción y no exención» al IS por la entidad participada; ahora bien, la aplicación de esta cláusula antiabuso únicamente debe acontecer en casos extremos, esto es, cuando el Estado de residencia de la entidad participada (o de ubicación del establecimiento permanente) fuera un área de baja tributación o poseyera un Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas «nominal».

<sup>38</sup> Téngase en cuenta, a su vez, que la consideración del criterio del «gravamen de características comparables» previsto en los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS como una «cláusula antiabuso» conlleva la aplicación de la jurisprudencia del TJCE dictada en el caso *Leur-Bloem*, siempre y cuando dicha cláusula afecte al ejercicio de libertades fundamentales (*v. gr.*, la libre circulación de capitales); sobre esta jurisprudencia comunitaria *vid.* CAAMAÑO/CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ (2000).

<sup>39</sup> No obstante, lo cierto es que el empleo de disposiciones generales antiabuso o evasión en el marco de disposiciones específicas que posean una finalidad determinada que puede ser distorsionada mediante maniobras de los contribuyentes constituye una cuestión que no posee una respuesta única ni uniforme en los diferentes países. *Vid.* VANISTENDAEL (1996), págs. 33-55. Un ejemplo del empleo de las cláusulas antiabuso en el marco del método de imputación lo ofrece una reciente y polémica línea de jurisprudencia norteamericana que admite tal utilización frente a operaciones de *dividend stripping*; *vid.* SHAVIRO, pág. 1.581 y ss.

<sup>40</sup> En torno a la finalidad de los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS, véase la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 8/1996 y de la Ley 10/1996. Sobre las importantes dificultades prácticas que existen para medir la carga fiscal efectiva que recae sobre las personas jurídicas, véase el interesante estudio de JACOBS/SPENGLER, págs. 334 y ss.

<sup>41</sup> *Vid.* LÓPEZ RODRÍGUEZ, págs. 1-3 y 5.

que su exigencia por la Administración Tributaria pasa por su establecimiento expreso y claro en una norma, lo cual deja en entredicho la interpretación realizada por la DGT<sup>42</sup>; así ha ocurrido, por ejemplo, en el marco de la TFI, donde el legislador determina la aplicación de tal régimen especial allí donde la entidad participada está sujeta a un Impuesto sobre Sociedades idéntico o análogo al impuesto español cuya tributación importa un gravamen inferior al 75 por 100 del que hubiera correspondido si las rentas (pasivas) hubieran sido obtenidas en territorio español<sup>43</sup>; otro ejemplo donde el legislador ha previsto expresamente la exigencia de un determinado nivel de tributación en el extranjero resulta del artículo 5.1.2.º del RIRPF<sup>44</sup>.

La interpretación que consideramos más acorde con la finalidad de la norma resultaría de supe- ditar estas deducciones (arts. 29 bis y 30 bis de la LIS) a que el contribuyente estuviera sujeto a un impuesto extranjero cuyos elementos esenciales -especialmente su hecho imponible- y función en su sistema tributario fuera similar a la del Impuesto sobre Sociedades español, admitiéndose a tal efecto diferencias no sustanciales en el hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen y boni- ficaciones fiscales<sup>45</sup>; en todo caso, la comparabilidad debe establecerse a través de una visión «de conjunto» o «global» de los impuestos considerados. En este sentido, la diferencia existente en el hecho imponible de los impuestos sobre la renta de países que aplican el principio de territorialidad en sentido estricto -de manera que sólo gravan la renta obtenida en su territorio- y aquellos que ope- ran con el principio de renta mundial (*worldwide income no matter the source*) podría constituir una diferencia sustantiva en el sentido indicado; no obstante, allí donde existiera similitud sustancial en el resto de cuestiones configuradoras del hecho imponible y elementos esenciales del impuesto, resul- taría difícil negar el carácter del «impuesto comparable» al impuesto sobre la renta extranjero por el mero hecho de constituir un impuesto «territorial» (en sentido estricto). Los problemas u objecio- nes que plantea permitir la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional en rela- ción con casos donde, por ejemplo, una entidad residente de (o un establecimiento permanente ubi-

<sup>42</sup> Depárese, además, en el hecho de que la DGT ha realizado una interpretación más flexible de lo que significa la sujeción y no exención a un impuesto sobre la renta extranjero en el marco del régimen de reparto de dividendos de filiales espa- ñolas a matrices comunitarias [art. 13.1 g) de la LIRNR]; en este ámbito la DGT ha mantenido que exenciones fiscales parciales, como las que disfrutaban las sociedades *holding* holandesas en relación con los dividendos percibidos, resultan admisibles y no conllevan la exigencia de retención en la fuente en España. Véase, por ejemplo, la RDGT de 16 de julio de 1992 (*Fiscalidad de No Residentes*, Ciss, 1994, pág. 149).

<sup>43</sup> Véase el artículo 121.1 b) de la LIS.

<sup>44</sup> Recuérdese que el artículo 5 del RIRPF también establece el método de exención.

<sup>45</sup> Nótese que esta interpretación de la LIS (arts. 29 bis y 30 bis) se extrae de los propios términos empleados en la misma, esto es, la expresión «gravamen de características comparables»; en primer lugar, cabe señalar que la LIS no utiliza el término «impuesto» sino otro más impreciso y amplio como «gravamen»; en segundo lugar, la LIS requiere que tal gra- vamen resulte de «características» comparables, no de naturaleza o de carga fiscal efectiva análoga; en tercer lugar, la LIS establece una presunción *iuris tantum* de comparabilidad cuando el contribuyente (el establecimiento permanente en el caso del art. 29 bis, y la entidad participada en el caso del art. 30 bis) se halle situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio de doble imposición, que le sea de aplicación, y que contenga cláusula de intercambio de información; consideramos que esta presunción constituye una especie de *safe harbor* de carácter general del que, en principio, podrían beneficiarse la mayoría de los contribuyentes cubiertos por Convenios de Doble Imposición, con la excepción de aquellas entidades que se beneficiaran de regímenes fiscales especiales (exenciones fiscales casi totales o tipos de gravamen muy bajos). Consideramos que de estas tres consideraciones cabe extraer que el criterio de compara- ción de impuestos previsto en los citados preceptos de la LIS debe hacerse con especial flexibilidad.

cado en) un país que exacciona un impuesto sobre la renta territorial y que obtiene la mayor parte de sus rentas en el extranjero deberían solucionarse, a nuestro juicio, no tanto desde el requisito de la comparabilidad cualitativa o genérica de impuestos como mediante otras cláusulas antiabuso, como el requisito de «sujeción y no exención» que examinamos a continuación; esta conclusión resulta reforzada, a nuestro juicio, por el hecho de que los problemas que suscitan casos como el que acabamos de exponer se plantean igualmente allí donde el impuesto sobre la renta que recae sobre la entidad participada (o del país de ubicación de un establecimiento permanente) es cualitativamente comparable al del Estado de residencia de la entidad participante, pero acontece que la mayor parte de las rentas obtenidas por la entidad participada, a pesar de estar ésta sujeta y no exenta al régimen general del IS, están exentas de tributación (por ejemplo, las típicas sociedades *holding*)<sup>46</sup>; para denegar la aplicación de la deducción en estos casos debe de tratarse de «exenciones no coyunturales» sino duraderas o que puedan ser disfrutadas por el contribuyente durante varios períodos impositivos y supongan, además, una tributación cero o muy inferior a lo normal en tal Estado; insistimos, no obstante, en que a la hora de determinar la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional (*lato sensu*) en casos donde el contribuyente (la entidad participada o el EP situado en el extranjero) está sujeto a un gravamen territorial o disfruta de importantes bonificaciones fiscales debe hacerse no tanto a través de los criterios de «comparabilidad de impuestos», como desde el examen de la concurrencia del requisito de la «sujeción y no exención» (a un impuesto extranjero comparable).

En conexión con lo que acabamos de indicar, no podemos menos que destacar que el buen funcionamiento y coherencia interna de los métodos para evitar la doble imposición internacional (*lato sensu*) no sólo requiere la presencia del requisito de la «comparabilidad genérica o cualitativa de impuestos» sino también que concurra la «sujeción y no exención a un gravamen comparable»; esta última expresión debe interpretarse en el sentido de que la aplicación de la deducción por doble imposición (intersocietaria) internacional debe excluirse en relación con aquellas entidades que gozan de un régimen fiscal «privilegiado o estatuto especial»<sup>47</sup>, de manera que su nivel de imposición se halla muy lejos del nivel de imposición del resto de entidades del mismo Estado que soportan un régimen fiscal «ordinario o general»<sup>48</sup>; ahora bien, cuando el nivel de imposición resultante de la

<sup>46</sup> Un caso como el planteado en el texto fue el que resolvió la STSJ de Andalucía de 8 de abril de 1987 (*JT, Ar: 536*), denegando la aplicación de la exención prevista en la Directiva 90/435/CEE, atendiendo a que «la sociedad matriz, residente en los Países Bajos, está sujeta al Impuesto sobre Sociedades en los Países Bajos sobre sus beneficios mundiales, si bien tiene exención del Impuesto sobre Sociedades en los Países Bajos respecto de los dividendos procedentes de Mijas Golf Internacional (la filial española)». En relación con la cuestión de la «sujeción y no exención» a un impuesto sobre la renta comparable en el marco de la Directiva 90/435, véase el epígrafe II.V).

<sup>47</sup> Esta idea se encuentra implícita, de alguna forma, en la exclusión de la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos en relación con los beneficios distribuidos por instituciones de inversión colectiva constituidas en países y territorios calificados como paraísos fiscales (art. 74 de la LIS). En este sentido, debe entenderse la RDGT de 30 de noviembre de 1998 (*RCT*, n.º 192, pág. 121) por la que se afirma que procede la aplicación del artículo 74 de la LIS en relación con las rentas procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva luxemburguesas que se beneficiaran del régimen fiscal establecido en el citado país para las sociedades *holding*. Nótese, no obstante, que el criterio que inspira esta doctrina administrativa ha sido modificado recientemente.

<sup>48</sup> Esta interpretación puede encontrar un cierto asidero en la propia Resolución de la DGT de 8 de junio de 1999 (*Gaceta Fiscal*, n.º 182, diciembre 1999, pág. 96); en esta resolución se establece la comparabilidad del Impuesto sobre Sociedades uruguayo con el español atendiendo a las similitudes existentes en la forma de determinación de la renta imponible como

aplicación del régimen general del IS en el Estado de residencia de la entidad participada (o de ubicación del establecimiento permanente en el caso del artículo 29 bis de la LIS) fuera muy inferior al nivel de imposición exigible por el mismo concepto (Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas) en el Estado de residencia de la entidad participante (o de la casa central del EP) no puede descartarse tomar en consideración el nivel de imposición exigible en este último Estado a la hora de determinar la «sujeción y no exención» al IS por la entidad participada; no obstante, la aplicación de esta cláusula antiabuso únicamente debe acontecer en casos extremos, esto es, cuando el Estado de residencia de la entidad participada (o de ubicación del establecimiento permanente) fuera un área de baja tributación o poseyera un Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas «nominal»; parece razonable, como veremos recomienda el Comité Fiscal OCDE, supeditar la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición internacional a la exigencia de una «tributación mínima» de la renta extranjera en el Estado donde se obtiene. Estas consideraciones resultan igualmente aplicables en el marco de los métodos para eliminar la doble imposición internacional (*stricto sensu*)<sup>49</sup>.

Partiendo de esta concepción, resultan plenamente diferenciables la «comparabilidad genérica entre impuestos o modelos impositivos» y la cuestión de la «comparación cuantitativa de la carga fiscal» (sujeción y no exención a un impuesto comparable); esta última debe interpretarse, a nuestro juicio, como una cláusula antiabuso -especialmente en el marco del método de exención- en el sentido indicado anteriormente.

Consideramos que estas últimas reflexiones, así como los parámetros sobre los que pivotan deberían aplicarse al resto de deducciones por doble imposición internacional *lato sensu* (arts. 20 bis y 20 ter de la LIS y 29, art. 67 de la LIRPF y art. 32 de la LIP); no obstante, en la hora actual ello sólo puede llevarse a cabo por vía interpretativa, la cual, además, tropieza en algunos puntos con la literalidad de la fórmula establecida en los referidos preceptos de la LIRPF, LIS y LIP, donde se emplean criterios, en principio, más estrictos (partiendo de una interpretación literal de los mismos). La normativa española que regula este presupuesto de las deducciones por doble imposición internacional (*lato sensu*), a nuestro juicio, es deudora de una mejora técnica y de una mayor coordinación; entendemos igualmente que hasta el momento en que se produzca tal adaptación, los criterios establecidos en la legislación española deberían ser interpretados de forma flexible a la luz de los parámetros generales que apuntamos antes de exponer los criterios vigentes en nuestro ordenamiento;

---

en el tipo de gravamen al que estaban sometidas las actividades empresariales desarrolladas por el contribuyente; no obstante, en esta resolución, el citado órgano directivo reiteró su tesis sobre la comparabilidad de impuestos: «se trata de comparar en cada caso, en atención al estatuto jurídico y a la naturaleza de la actividad que desarrolla la entidad participada en el extranjero, el grado de imposición efectiva que soporta en su país de residencia y el que hipotéticamente soportaría en España, de manera que ambos no difieran de manera sensible y por causas que resultarían extrañas a la estructura básica de nuestro Impuesto sobre Sociedades»; esta comparabilidad de carga fiscal efectiva a la que conduce este criterio administrativo se llevó hasta sus últimas consecuencias al afirmarse el carácter equiparable entre tales impuestos, a pesar de la diferencia sustantiva que mediaba entre sus hechos imposables (el impuesto uruguayo no sometía a imposición la rentas extranjeras obtenidas por las sociedades residentes); se consideró que «el hecho de que en Uruguay no se gravan las rentas de fuente extranjera resulta irrelevante a los fines del artículo 30 bis de la LIS, dada la intrascendencia de esta clase de rentas, en el caso consultado, en la configuración del beneficio societario».

<sup>49</sup> Véase al respecto los matices que hemos realizado en relación con la cláusula de «sujeción y no exención» en el epígrafe V.

es más, lo lógico sería entender y apreciar con mayor flexibilidad la cuestión de la «comparabilidad genérica de impuestos» allí donde se aplique el método de imputación ordinaria ya que en estos casos el nivel de imposición en el otro Estado determina o afecta de forma sustantiva a la cuantía de la deducción por doble imposición internacional; ello permite flexibilizar el criterio de comparabilidad y centrarlo en el hecho y base imponible del impuesto extranjero y su función en el sistema tributario obviando la consideración de su carga fiscal efectiva sobre el contribuyente<sup>50</sup>. No hay razón para introducir aquí -y menos para exigir por vía interpretativa- una cláusula antiabuso de tales características, dado que la propia mecánica del método de imputación impide que se utilice de forma abusiva tal mecanismo, salvo cuando se admitiera la «imputación de impuestos no pagados o ficticios» (*tax sparing/matching credit*); no obstante, lo cierto es que en nuestro ordenamiento no se admite la «imputación de impuestos no pagados» a menos que un Convenio de Doble Imposición recoja una previsión expresa en tal sentido<sup>51</sup>.

La concepción que venimos defendiendo debería aplicarse, asimismo, en relación con la aplicación del método de exención introducido en los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS a través del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, y de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre<sup>52</sup>. En estos dos preceptos se supedita la aplicación del citado método a que la entidad participada o el establecimiento permanente, según el caso, «haya estado gravado/a por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto» (el IS español); consideramos que únicamente puede exigirse la sujeción y no exención de la filial extranjera o del establecimiento permanente a un impuesto «idéntico o análogo», pero no cabe exigir un determinado nivel de tributación en la fuente como argumentó la DGT en las resoluciones dictadas interpretando el criterio recogido en el artículo 30 bis de la LIS<sup>53</sup>.

Por lo que se refiere al criterio de «comparabilidad» empleado en estos preceptos (arts. 20 bis y 20 ter de la LIS) nos remitimos a lo expuesto supra sobre la expresión «*impuesto de naturaleza idéntica o análoga*»; no obstante, el legislador ha tratado de delimitar el criterio utilizado estableciendo que: «A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella». Entendemos que esta pretendida clarificación debe interpretarse como constitutiva de un *safe harbor* que permite la aplicación de la exención en relación con casos donde la filial o el establecimiento permanente, según el caso, están sujetos a impuestos extranjeros

<sup>50</sup> Estos criterios han sido empleados por nuestro Tribunal Supremo a los efectos de determinar la existencia de doble imposición (económica) interna (STS de 30 de septiembre de 1987, Ar. 6544).

<sup>51</sup> Véase el artículo 29.1 de la LIS y la reciente RTEAC de 25 de febrero de 2000 (*Impuestos*, tomo I, 2000), negando la imputación de impuestos no pagados en el marco de la deducción por doble imposición internacional. En relación con la operatividad de las cláusulas de *tax sparing/matching credit* en el marco de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, *vid.* CALDERÓN (1997-II), págs. 152-160.

<sup>52</sup> Téngase en cuenta que el criterio previsto en el artículo 20 bis de la LIS opera igualmente en el marco del régimen de ETVs establecido en el artículo 130 de la LIS.

<sup>53</sup> Nótese, además, que los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS excluyen la aplicación de la exención cuando la filial o el establecimiento permanente están ubicados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

que gravan los beneficios (o parte de los beneficios) obtenidos por las personas jurídicas pero que no están configurados de forma simétrica o análoga a los Impuestos sobre Sociedades existentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE (por ejemplo, impuestos forfatorios) <sup>54</sup>.

No obstante, no podemos menos que llamar la atención sobre la «llamativa» terminología empleada para lograr este fin; a nuestro juicio, la «finalidad» (técnica) de todos los impuestos no es otra que la finalidad «financiera» (o, en determinados casos, la extrafiscal) y no «la imposición de la renta obtenida por la entidad participada» (art. 20 bis de la LIS); por otro lado, insistimos en la idea de que debe atenderse al hecho imponible (y objeto) del impuesto como criterio principal para establecer la similitud entre impuestos, mientras que los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS diluyen expresamente el alcance de este criterio; quizás lo que se pretende con este párrafo sea poner de relieve la posibilidad de aplicar la exención -por existir doble imposición-, a pesar de que la filial extranjera o la renta obtenida por el establecimiento permanente, según el caso, esté sujeta a un impuesto que grava el beneficio obtenido por parte de las personas jurídicas cuya configuración difiere sustancialmente del Impuesto sobre Sociedades español; para lograr tal fin, probablemente, hubiera sido más adecuado utilizar un criterio de «comparabilidad» diferente al empleado.

Para terminar con el análisis de los criterios establecidos en estos dos nuevos preceptos (arts. 20 bis y 20 ter de la LIS) sólo nos queda mencionar que la condición de comparabilidad establecida en los mismos -el «impuesto de naturaleza idéntica o análoga»- se presume cumplida «salvo prueba en contrario, 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» <sup>55</sup>. Estamos ante otro *safe harbor* articulado mediante una presunción *iuris tantum* que opera cuando resulta de aplicación un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información <sup>56</sup>; esta norma, a la postre, opera invirtiendo la carga de la prueba, de manera que es la Administración Tributaria la que debe demostrar que el impuesto extranjero no es comparable al impuesto sobre la renta español. Con todo, merece señalarse lo paradójico que resulta que las autoridades fiscales españolas consideren un impuesto extranjero como impuesto sobre la renta a los efectos de un Convenio de Doble Imposición y puedan negar tal consideración a los efectos de la aplicación de la legislación interna española; esta cláusula, asimismo, suscita el interrogante en torno a las pruebas que debe aportar un contribuyente que no se encuentre amparado por esta presunción (o cuando la Administración pruebe en contrario) para demostrar la existencia de un «impuesto idéntico o análogo»; a nuestro juicio, una fórmula que podría

<sup>54</sup> Consideramos que esta norma interpretativa o clarificadora del criterio del «impuesto de naturaleza idéntica o análoga», recogido en los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS, debería poder utilizarse igualmente en el marco del resto de las deducciones por doble imposición internacional donde se utilice el mismo criterio, a saber: los artículos 29 de la LIS, 7 p) de la LIRPF y 32 de la LIP.

<sup>55</sup> Esta presunción resultaba ya incluida en el artículo 30 bis de la LIS y ha sido reproducida igualmente en los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS.

<sup>56</sup> El legislador ha omitido toda referencia al alcance de la cláusula de intercambio de información recogida en el Convenio Doble Imposición suscrito por España que resulte de aplicación; tal cuestión posee una significación de primera magnitud a estos y otros efectos dado que tan sólo la denominada *major clause* permite el intercambio de información para la aplicación de la legislación fiscal de los Estados contratantes. *Vid.* CALDERÓN (2000).

emplear a estos efectos un contribuyente que invocara la exención podría ser la aportación de un informe emitido por peritos del país de que se trate con arreglo al cual se esgrimieran las razones existentes para afirmar que el impuesto extranjero tiene naturaleza idéntica o análoga al IS español <sup>57</sup>.

En relación con esta presunción de comparabilidad del impuesto extranjero cuando la entidad participada -o el establecimiento permanente en el extranjero- resida en un país con el que España tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información que le resulte aplicable, se ha argumentado que opera únicamente trasladando la carga de la prueba a la Administración Tributaria, la cual puede acreditar en contrario que la renta en cuestión no soportó un impuesto sobre la renta comparable al Impuesto sobre Sociedades español <sup>58</sup>; tal comparabilidad, a juicio de esta posición doctrinal, debe establecerse atendiendo tanto a la configuración cualitativa del impuesto -si constituye un impuesto sobre la renta- como a la comparabilidad «cuantitativa» del gravamen foráneo, esto es, considerando el «nivel de imposición» del impuesto extranjero en comparación con el resultante de aplicar el «Impuesto sobre Sociedades español» sobre el mismo contribuyente.

Esta interpretación resulta coincidente con la mantenida por la DGT en la resolución antes reproducida y nos plantea las mismas objeciones que ya expusimos entonces; además, podría argumentarse que esta forma de entender esta presunción termina contraviniendo la finalidad con la que fue introducida, a saber, la de servir de *safe harbor* para aquellas inversiones empresariales realizadas por contribuyentes amparados por Convenios de Doble Imposición <sup>59</sup>; es más, la referida presunción puede ser entendida como una forma de facilitar la aplicación de las medidas internas incentivadoras a la internacionalización de las empresas, precisamente, a aquellas empresas españolas (residentes) que venían disfrutando de la aplicación de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, de manera que la invocación de tales convenios frente al Estado de la fuente -país de residencia de la filial o de ubicación del establecimiento permanente- no impidiera la aplicación en la residencia (España) de los «incentivos» articulados a través de los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS (y actualmente los establecidos a través de los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS) <sup>60</sup>. Una inter-

<sup>57</sup> Esta idea ha sido admitida implícitamente por el TEAC en una resolución en la que acordó que un impuesto forfatorio argelino era análogo al IS español sobre la base de un informe en tal sentido elaborado por la Embajada española en Argelia (RTEAC de 21 de mayo de 1991, RG n.º 1192-1-87).

<sup>58</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ, pág. 5 y ss.

<sup>59</sup> Esta interpretación, a nuestro juicio, viene confirmada por la propia Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 8/1996 cuando establece que: «La novedad consiste en la incorporación del denominado método de exención, siempre que se cumplan determinados requisitos, siendo, de entre ellos, los más notables el lugar de residencia de la entidad participada, que debe ser un país con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional previsto de cláusula de intercambio de información, y la actividad realizada por la entidad participada, que debe ser de naturaleza empresarial». Véase también el punto V de la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, y de la Exposición de Motivos de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.

<sup>60</sup> De otro modo no se entendería la omisión de esta cláusula en el artículo 29 de la LIS. Reforzando la opinión que hemos mantenido en el texto podría argumentarse que la propia DGT ha compartido, de algún modo, nuestro planteamiento cuando consideró cumplido el requisito de «comparabilidad de impuestos» previsto en el apartado 3.º del artículo 30 bis de la LIS, en relación con un caso donde una filial neerlandesa de una matriz española gestionaba y dirigía las participaciones de esta última en el capital de sociedades nacionales y extranjeras del sector de las telecomunicaciones (RDGT de 27 de noviembre de 1996, *Repertorio de Consultas Tributarias*, CEF, Madrid, 1999, n.º marginal 1.187); en esta resolu-

pretación de la expresión «impuesto comparable» (recogida en los arts. 29 bis y 30 bis de la LIS) en el sentido de impuesto sobre la renta extranjero cuantitativamente análogo al que resultaría de aplicar el Impuesto sobre Sociedades español sobre el mismo contribuyente limitaría hasta tal punto la operatividad de los «incentivos a la internacionalización de las empresas» articulados a través de los artículos 29 bis y 30 bis LIS que impediría que sus «beneficiarios naturales» -los contribuyentes amparados por Convenios de Doble Imposición- pudieran disfrutar de los mismos, debido al elevado nivel de inseguridad jurídica que tal interpretación conlleva.

El hecho de que el legislador haya modificado los «incentivos a la internacionalización de las empresas» introducidos en la LIS a través de los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS (RD-Ley 8/1996 y la Ley 10/1996) abandonando el criterio del «impuesto comparable» para regresar al tradicional del «impuesto de naturaleza idéntica o análoga», a través de la reforma introducida en la LIS por el Real Decreto-Ley 3/2000, puede ser interpretado como una reacción del legislador frente a las tesis de la DGT y de algún sector doctrinal que consideraban que el impuesto extranjero debía ser comparable cualitativa y cuantitativamente al impuesto español. Dado que los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS han venido a sustituir a los artículos 29 bis y 30 bis de la LIS y utilizan el criterio del «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» al impuesto español, todo parece apuntar hacia un retorno a los criterios que tradicionalmente se han venido aplicando en nuestro ordenamiento para determinar la concurrencia de doble imposición internacional (*lato sensu*) y la propia aplicación de los métodos para su eliminación; el citado criterio tradicional, como ya hemos indicado, plantea, asimismo, ciertos problemas de diversa índole que, en todo caso, son de menor entidad que los que suscita el criterio del «gravamen comparable» y, además, pueden ser salvados mediante una interpretación finalista adaptada a la realidad económica en la que operan estas medidas.

Con todo, no podemos dejar de insistir en la necesidad de que los criterios de comparabilidad de impuestos previstos en nuestro ordenamiento se modifiquen al objeto de introducir las mejoras técnicas necesarias para que cumplan su finalidad clarificando, a su vez, su alcance de manera que se cree el «clima» de seguridad jurídica necesario para que operen correctamente las medidas de eliminación de la doble imposición y de fomento de internacionalización de las empresas previstas en nuestra legislación fiscal.

Aparte del déficit de técnica jurídica y de coordinación que ya hemos apuntado anteriormente <sup>61</sup>, consideramos que las medidas de eliminación de la doble imposición internacional -especialmente las que articulan el método de exención- deberían ser configuradas tenien-

---

ción el citado centro directivo omite toda referencia a los argumentos que conducen a considerar cumplido el requisito indicado, de manera que la única explicación para considerar cumplido el requisito de la «comparabilidad de impuestos» en este caso es inferirlo del hecho de que la filial residía en un Estado (Países Bajos) con el que España tiene suscrito un Convenio Doble Imposición con cláusula de intercambio de información; nótese, no obstante, que en el momento en que se dictó la referida resolución (noviembre de 1996) el artículo 30 bis de la LIS todavía no recogía la «presunción de comparabilidad» más tarde introducida en su apartado 3 b) a través del artículo 4 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

<sup>61</sup> Véanse también las críticas formuladas por DE JUAN/RAVENTOS, págs. 61-62.

do muy en cuenta las recomendaciones realizadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su informe *Harmful Tax Competition*; en este informe se recomienda a los Estados miembros que excluyan del ámbito de aplicación del método de exención a todos aquellos contribuyentes que se han beneficiado de prácticas fiscales constitutivas de «competencia fiscal desleal»<sup>62</sup>.

En particular, el Comité Fiscal OCDE recomienda restringir, con carácter general, la aplicación del método de exención en función del tipo de renta de que se trate, del país donde se haya originado y atendiendo al nivel de imposición en el Estado de la fuente; así, se consideran adecuadas a tal finalidad aquellas medidas que excluyen del ámbito de la exención las rentas obtenidas en países calificados como paraísos fiscales<sup>63</sup>, o bien rentas de carácter pasivo no gravadas en el Estado de la fuente. Para lo que aquí nos interesa, el citado Comité también recomendó excluir la aplicación del método de exención allí donde la renta extranjera no hubiera soportado una «imposición mínima» en el Estado de la fuente; insistimos en que, a nuestro juicio, «imposición mínima» no equivale en ningún caso a «impuesto comparable» al exigible en relación con el mismo contribuyente en el Estado de residencia (del propio contribuyente o de la entidad participante, según estemos ante una medida de eliminación de la doble imposición internacional o económica); por el contrario, tal condicionante o cláusula antiabuso debe operar, a nuestro juicio, impidiendo que contribuyentes sujetos a un «impuesto sobre la renta nominal» o que disfrutan de «regímenes fiscales especiales o preferenciales» se beneficien del método de exención obteniendo «dobles exenciones»<sup>64</sup>.

Por último, sólo resta analizar el tratamiento de la cuestión que nos ocupa en el ámbito cubierto por los Convenios de Doble Imposición y por el Derecho comunitario europeo.

<sup>62</sup> OECD, *Harmful Tax Competition*, OECD, París, 1998, II. *Recommendations concerning domestic legislation and practices*, n.º 3, paras. 104-105.

<sup>63</sup> Ya hemos indicado anteriormente que este tipo de cláusulas se han recogido expresamente en los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS. En relación con cláusulas antiabuso que excluyan *a priori* la aplicación del método de exención en relación con rentas obtenidas en territorios calificados como «paraísos fiscales», consideramos que deberían configurarse como presunciones *iuris tantum*, dado que existen países calificados como paraísos fiscales que poseen un Impuesto sobre Sociedades cualitativamente y cuantitativamente equiparable al Impuesto sobre Sociedades español. En el mismo sentido se han pronunciado DE JUAN/RAVENTOS, pág. 61. Asimismo, cuando tal cláusula antiabuso afecte al ejercicio de libertades comunitarias, como la libre circulación de capitales, debería tenerse muy en cuenta la jurisprudencia del TJCE dictada en el caso *Leur-Bloem*; sobre esta jurisprudencia *vid.* CAAMAÑO/CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ (2000).

<sup>64</sup> Nótese que el propio Comité Fiscal OCDE matiza que la exclusión del beneficio del método de exención debido a la existencia de tipos de gravamen inferiores a lo normal sólo debe proceder allí donde tal circunstancia va unida o está conectada con otras igualmente indicativas o favorecedoras de competencia fiscal desleal (por ejemplo, falta de intercambio de información o bien regímenes fiscales que otorgan ventajas fiscales totalmente aislados o desvinculados de la economía nacional). *Vid.* OECD, *Harmful Tax Competition*, *cit.* págs. 26-35 y 43.

#### IV. LA CUESTIÓN DE LA «COMPARABILIDAD DE IMPUESTOS» EN EL MARCO DE LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PREVISTOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Por lo que se refiere a los Convenios de Doble Imposición, lo cierto es que éstos poseen un sistema autónomo de eliminación de la doble imposición internacional que resuelve la cuestión de la «comparabilidad de impuestos» a los efectos de la aplicación del convenio entre los Estados contratantes <sup>65</sup>. En relación con los Convenios de Doble Imposición que sigan el MC OCDE se considera que los impuestos de los Estados contratantes que resultan cubiertos por el convenio (art. 2) son «comparables» y, por tanto, su solapamiento provoca el surgimiento de la doble imposición internacional y su correspondiente eliminación a través de los métodos previstos en el propio convenio (art. 23) <sup>66</sup>; el mismo principio opera cuando el Convenio de Doble Imposición suscrito por España contenga medidas para eliminar la doble imposición intersocietaria internacional, lo cual acontece en algunos de estos convenios <sup>67</sup>; curiosamente, tal regla convencional no se aplica cuando un contribuyente está aplicando un método para eliminar la doble imposición intersocietaria no contenido en el Convenio de Doble Imposición aplicable (*v.gr.*, la deducción contenida en el art. 30 bis de la LIS); en este caso, aunque resulte paradójico y poco recomendable, es posible que la legislación interna establezca reglas de comparabilidad más estrictas sin que, a nuestro juicio, se contravenga el convenio <sup>68</sup>.

<sup>65</sup> Vid. CALDERÓN (1997-II), pág. 127 y ss. Véanse, asimismo, las RRDGT de 12 de septiembre de 1995 (*Repertorio Consultas Tributarias*, CEF, Madrid, 1997, n.º 956), de 25 de febrero de 1992 de 8 de febrero 1993 (*Fiscalidad de No Residentes*, CISS, Valencia, 1994, pág. 96) y de 21 de mayo de 1974.

<sup>66</sup> De hecho, la propia DGT parte de la consideración de los impuestos exaccionados por los Estados contratantes con arreglo a un convenio de doble imposición son comparables y, por ello, susceptibles de generar el derecho del contribuyente a aplicar los métodos previstos en el convenio para eliminar la doble imposición internacional. Véanse, por ejemplo, las RRDGT de 20 de junio de 1994 y de 12 de septiembre de 1995 (*Repertorio de Consultas Tributarias*, CEF, Madrid, 1997, números marginales 625 y 956, respectivamente).

<sup>67</sup> Téngase en cuenta que en estos casos, la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición internacional (*lato sensu*) se lleva a cabo a pesar de que el contribuyente que lo invoca (en el caso de doble imposición internacional en sentido estricto) o la entidad participada (en el caso de doble imposición intersocietaria internacional) hayan sido sujetos a un impuesto extranjero cuantitativamente no comparable al impuesto sobre la renta español. De hecho, existen Convenios de Doble Imposición españoles, como los suscritos con Canadá, Rumania y Suiza, donde la entidad española participante puede beneficiarse de las medidas previstas en la legislación española (art. 28 de la LIS) para eliminar la doble imposición intersocietaria en relación con los dividendos percibidos de la entidad no residente amparada por el convenio de doble imposición (*assimilation to a holding in a domestic subsidiary*). Vid. CALDERÓN (1998), pág. 17 y ss.

<sup>68</sup> La presunción *iuris tantum* de comparabilidad prevista en los artículos 29 bis, 30 bis de la LIS (y actualmente en los artículos 20 bis y 20 ter de la LIS) cuando media un Convenio de Doble Imposición entre España y el otro Estado contratante «fuente», probablemente, haya sido introducida en la LIS al objeto de que no se produzcan los efectos paradójicos apuntados en el texto. DE LA CUEVA (pág. 155), por su parte mantiene que la consideración de un impuesto cubierto por un Convenio de Doble Imposición como «no comparable» a los efectos del artículo 30 bis contraviene el Convenio de Doble Imposición.

## V. LA CUESTIÓN DE LA «COMPARABILIDAD DE IMPUESTOS» EN EL ÁMBITO CUBIERTO POR EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO: LA INCIDENCIA DE LA DIRECTIVA «MATRIZ-FILIAL» Y DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE EN EL CASO *VERKOIJEN*

En relación con la cuestión de la «comparabilidad de impuestos» y el Derecho comunitario, no puede olvidarse que los repartos de dividendos entre sociedades matrices y filiales residentes de diferentes Estados miembros resultan cubiertos por la Directiva CEE/90/435<sup>69</sup>; para lo que aquí nos interesa, esta norma comunitaria ha establecido un sistema que determina cuándo se produce doble imposición, al mediar dos impuestos de Estados miembros distintos que son «comparables», y cuándo debe aplicarse el correspondiente mecanismo para la eliminación de sus efectos.

De esta forma, en el ámbito cubierto por la Directiva «Matriz-Filial», el legislador comunitario ha delimitado los impuestos sobre la renta que son susceptibles de generar la concurrencia de doble imposición intersocietaria internacional incluyéndolos en una lista contenida en el artículo 2 c) de la citada Directiva. El Estado de residencia de la sociedad matriz que recibe dividendos procedentes de una entidad (filial) comunitaria «sujeta y no exenta» a uno de los impuestos referidos en el artículo 2 de la Directiva 90/435 no puede denegar o excluir la aplicación del método para eliminar la doble imposición intersocietaria atendiendo al carácter «no comparable» del impuesto extranjero. Asimismo, la lista de impuestos recogida en el artículo 2 c) de la Directiva «Matriz-Filial» debe interpretarse de forma dinámica cuando establece que la sujeción fiscal debe existir respecto a los impuestos recogidos en la lista «o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos»<sup>70</sup>. El propio TJCE ha declarado que a la hora de determinar si un impuesto resulta o no cubierto por la Directiva 90/435 no sólo hay que atender a la lista de impuestos prevista en el artículo 2 c) de la misma, sino también si el impuesto controvertido tiene el mismo efecto que un impuesto sobre la renta; a los efectos de llevar a cabo tal análisis, el TJCE declaró que hay que prescindir del *nomen iuris* o ropaje jurídico externo del impuesto y atender al hecho imponible, base imponible y sujeto pasivo del impuesto<sup>71</sup>.

<sup>69</sup> Véanse los artículos 2 c) y 4.1 de la Directiva 90/435/CEE.

<sup>70</sup> Lo mismo acontece en relación con la lista de impuestos recogida en el artículo 2 de los Convenios de Doble Imposición; en relación con la aplicación de la interpretación dinámica de esta cláusula véanse la STS de 27 de septiembre de 1991 (Ar. 778), y las SSTSJ Madrid de 26 de abril de 1996 (JT96, Ar. 534) y de 3 de febrero de 1998 (JT98, Ar. 391).

<sup>71</sup> STJCE de 8 de junio de 2000, *Epson Europe BV*, C-375/98, aún no publicada en la recopilación, apartados 22 a 24. Véanse también los apartados 46 y 47-60 de las conclusiones del Abogado General Sr. Cosmas en el caso *Epson Europe*. En el ámbito de la imposición indirecta -en concreto, en el marco del impuesto sobre concentración de capitales- el TJCE ha declarado, en reiterada jurisprudencia, que «la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional»; en este sentido las SSTJCE de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, C-295/84, Rec. pág. 3.759; de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkvit*, C-200/90, Rec.pág. 2.217; y de 13 de febrero de 1996, *Bautiaa*, C-197 y 252/94.

Sin perjuicio de lo que acabamos de exponer, tampoco puede dejar de señalarse que la aplicación de las medidas para eliminar la doble imposición intersocietaria que contempla la Directiva «Matriz-Filial» sólo son obligatorias para el Estado de residencia de la matriz allí donde concurriera el resto de los requisitos que establece esta norma comunitaria (por ejemplo, presencia del vínculo matriz-filial y del período de tenencia de las participaciones)<sup>72</sup>. En particular, interesa destacar aquí que la Directiva 90/435 establece que la filial debe estar «sujeta y no exenta» a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la CE, mencionados en el artículo 2 c) de la referida Directiva. Es decir, se aprecia claramente cómo el legislador comunitario ha distinguido entre la cuestión de la «comparabilidad de impuestos» y la «sujeción y no exención» a un Impuesto sobre Sociedades (comparable); ello supone, de algún modo, excluir del ámbito cubierto por la Directiva 90/435 de la tesis o interpretación mantenida por la DGT en el sentido de que procede la aplicación de las medidas internas para eliminar la doble imposición intersocietaria (en concreto, el art. 30 bis de la LIS) únicamente donde concorra «comparabilidad cualitativa y cuantitativa» entre el IS español y el gravamen soportado por la entidad participada (o por el establecimiento permanente, en el caso de que la citada tesis se aplique en el ámbito del art. 29 bis de la LIS). En esta misma línea, merece también ponerse de relieve que la expresión «sujetas y no exentas» prevista en la Directiva «Matriz-Filial» se viene interpretando en el sentido de que únicamente excluye aquellos repartos de dividendos realizados por filiales que disfrutaran de un régimen fiscal privilegiado o preferencial, de manera que se benefician de una exención total (*nominal income taxation*) o de tipos de gravamen muy inferiores a los exigidos con carácter general con arreglo al Impuesto sobre Sociedades de su país de residencia. En concreto, en relación con este requisito establecido en el artículo 2 c) de la Directiva 90/435, se viene entendiendo que no lo cumplen todas aquellas entidades que están sujetas y *totalmente* exentas al Impuesto sobre Sociedades; tampoco concurre este requisito cuando la entidad participada es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades pero le resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal de manera que la entidad no es sujeto gravado efectivamente por el Impuesto sobre Sociedades. Mayores dudas se plantean en los supuestos donde la entidad participada disfruta de «exenciones parciales», aunque lo cierto que en este tipo de casos sí se viene considerando cumplido el requisito de «sujeción y no exención»; no obstante, en relación con los supuestos donde una entidad sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades sólo obtuviera rentas exentas se viene entendiendo que no concurre el requisito al que nos estamos refiriendo; ahora bien, para denegar la aplicación de la deducción en estos casos debe de tratarse de «exenciones no coyunturales» sino duraderas o que puedan ser disfrutadas por el contribuyente durante varios períodos impositivos (*v.gr.*, las denominadas «vacaciones fiscales») y supongan, además, una tributación cero o muy inferior a lo normal en tal Estado. Por otro lado, se considera también que concurre el condicionante previsto en el citado precepto en aquellos casos donde la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto forfatario o formulario (tal sería el caso, por ejemplo, de los centros de coordinación belgas)<sup>73</sup>. Por último, habría que considerar el caso en

<sup>72</sup> Vid. MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO (1999), pág. 200 y ss.

<sup>73</sup> Vid. DE HOSSON, págs. 428-429; CUSSENS, pág. 107; VANISTENDAELE (1992), pág. 603; FARMER/LYAL, pág. 257; y MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO (1999), págs. 201-203.

el que la entidad participada distribuye dividendos en un ejercicio en el que finalmente incurre en pérdidas y, por tanto, no satisface cuota tributaria alguna en el Impuesto sobre Sociedades de su país de residencia; a nuestro juicio, este tipo de supuestos pone de relieve cómo en materia de doble imposición intersocietaria internacional la concurrencia del presupuesto de «sujeción y no exención» a un impuesto comparable debe determinarse analizando la situación jurídico-tributaria de la entidad participada en los períodos impositivos donde se obtuvieron los beneficios que corresponden a los dividendos posteriormente satisfechos, en relación con los que la entidad participante solicita la aplicación de la deducción por doble imposición internacional<sup>74</sup>; esta concepción de la cláusula de sujeción impositiva no es trasladable plenamente a otros ámbitos donde se utiliza con otra finalidad, como, por ejemplo, allí donde se emplea como cláusula antiabuso para restringir la aplicación de los beneficios del Convenio de Doble Imposición<sup>75</sup> o bien en el propio marco del método de exención o imputación (previsto en un Convenio de Doble Imposición o no) para eliminar la doble imposición internacional en sentido estricto<sup>76</sup>.

Las conclusiones a las que hemos llegado en relación con la Directiva «Matriz-Filial» obligan a interpretar la normativa española que transpone esta disposición comunitaria en el sentido indicado. Así, consideramos que la interpretación que mantenemos en relación con los requisitos de sujeción y no exención a un Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas comparable que establece la Directiva 90/435 debe aplicarse en el marco de los repartos de dividendos realizados por filiales

<sup>74</sup> Así parece haberlo entendido también el legislador español; véase el apartado 1 b) del artículo 20 bis de la LIS.

<sup>75</sup> En este sentido, el Departamento del Tesoro norteamericano considera que a la hora de determinar la concurrencia del requisito de sujeción impositiva a los efectos de permitir la aplicación de un Convenio de Doble Imposición a una determinada entidad (*hybrid entities*) «the issue really is not whether the foreign country imposes and collects tax with respect to that payment; the issue is whether the country exerts meaningful taxing jurisdiction over the entity with respect to that payment». *Vid.* GOULDER, pág. 2.018.

<sup>76</sup> Se viene considerando que la aplicación del método de exención debe limitarse a aquellos casos donde se produce doble imposición internacional (en sentido estricto) efectiva y no potencial; a tal efecto, se entiende que la renta extranjera obtenida por un contribuyente sólo debe declararse exenta allí donde fuera objeto de tributación efectiva en el Estado de la fuente (véase el para. 35 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; *vid.* también VOGEL, art. 23, para. 107). En relación con el nivel de imposición requerido, lo cierto es que el grado de exigencia varía de un país a otro; no obstante, lo normal es exigir una tributación mínima, de manera que tal exención se excluye cuando la sujeción ha resultado ser exaccionada a «tipo cero» o a un tipo de gravamen muy reducido (*vid.* CALDERÓN 1997-I, págs. 147-149); ahora bien, en el marco de aplicación de un Convenio de Doble Imposición tal tributación mínima se considera cumplida cuando el Estado de la fuente aplica los tipos de gravamen reducidos previstos en el Convenio de Doble Imposición de que se trate. En los últimos tiempos, algunos países como Alemania han introducido *subject-to-tax provisions* no sólo a los efectos de la aplicación del método de exención sino también afectando a la aplicación del método de imputación; tales disposiciones poseen un doble efecto: por un lado, la imposición efectiva en la fuente opera como condición para aplicar el método de exención o para considerar la renta extranjera y computarla a los efectos del cálculo de la deducción por doble imposición internacional (*per country limitation*); por otro lado, la ausencia de imposición efectiva en la fuente opera de manera que la renta deja de considerarse originada en el otro Estado a los efectos del Convenio de Doble Imposición y puede ser gravada en el Estado de residencia del contribuyente; es decir, la falta de imposición efectiva en la fuente termina alterando el reparto de poder tributario establecido en los artículos 6 a 22 del Convenio de Doble Imposición; los tribunales alemanes han reducido el ámbito de aplicación de estas normas antiabuso al considerar que la concurrencia de la sujeción impositiva en el Estado de la fuente debe establecerse partiendo del Derecho fiscal extranjero y teniendo muy en cuenta el objeto y finalidad subyacente en tales normas fiscales. Sobre esta cuestión, *vid.* LAMPE, pág. 183 y ss.

comunitarias a matrices españolas; ello supone interpretar los artículos 30, 30 bis y 20 bis de la LIS <sup>77</sup> de acuerdo con los parámetros o criterios expuestos, los cuales excluyen la tesis de la «comparabilidad cuantitativa» en los términos mantenidos por la DGT y por algún sector de la doctrina <sup>78</sup>.

Por lo que se refiere a los repartos de dividendos realizados por filiales comunitarias a matrices españolas que no pueden beneficiarse del régimen «Matriz-Filial», no puede dejar de señalarse que el Derecho comunitario obliga a otorgar a los dividendos extranjeros el mismo trato fiscal que a los dividendos nacionales; tal obligación ha sido recientemente confirmada por el TJCE en el caso *Verkoijen* <sup>79</sup>, tomando como base la libre circulación de capitales. Ello implica que los dividendos procedentes de entidades comunitarias deben recibir el mismo trato fiscal que el que reciben los dividendos procedentes de entidades residentes españolas con arreglo al artículo 28 de la LIS; dicho «trato nacional» ya se contempla en algunos Convenios de Doble Imposición españoles, como los suscritos con Canadá [art. 23.3 b)], Rumanía (art. 25.2) y Suiza (art. 23.4), donde se ha previsto la equiparación de la participación en una entidad extranjera a las participaciones en entidades residentes, a los efectos de la aplicación de las medidas para eliminar la doble imposición intersocietaria <sup>80</sup>. En lo relativo al concreto aspecto que nos ocupa, la referida obligación de «trato nacional» supone que los presupuestos para disfrutar de las deducciones por doble imposición intersocietaria interna e internacional no pueden ser distintos (en el sentido de ser más estrictos los establecidos para los dividendos comunitarios), salvo cuando la diferencia de trato fiscal estuviera justificada <sup>81</sup>.

<sup>77</sup> Téngase en cuenta que las dudas que se plantearon en torno a si el artículo 30 bis de la LIS resultaba o no afectado por la Directiva 90/435 se han disipado en sentido positivo, en tanto en cuanto el legislador ha configurado el artículo 20 bis de la LIS -precepto que sustituye al art. 30 bis de la LIS- de acuerdo con la sentencia del TJCE en el caso *Denkavit* donde interpretaba el alcance del período de tenencia de las participaciones previsto por la Directiva «Matriz-Filial». Sobre esta cuestión, *vid.* el comentario al citado caso *Denkavit* recogido en CAAMAÑO/CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ (2000). Por otro lado, no se olvide que el TJCE ha mantenido que cuando el legislador nacional utiliza criterios previstos en una norma comunitaria para regular una cuestión que no resulta afectada por el Derecho comunitario, está igualmente vinculado por la interpretación que el Tribunal de Justicia realice de la normativa comunitaria tomada como base, aunque la legislación interna se refiera a «operaciones internas»; partiendo de esta misma doctrina jurisprudencial puede mantenerse igualmente la aplicación de la «interpretación comunitaria» de los requisitos de «comparabilidad de impuestos» y de «sujeción y no exención» en relación con repartos de dividendos entre filiales no comunitarias y matrices españolas; ello se debe a que el legislador español «mundializó» la regulación comunitaria prevista en la Directiva 90/435 a través de los artículos 30 y 20 bis de la LIS. Véase el comentario al caso *Leur-Bloem* recogido en la obra antes citada.

<sup>78</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ.

<sup>79</sup> STJCE de 6 de junio de 2000, C-35/98, aún no publicada en la recopilación. A la misma conclusión puede llegarse tomando como fundamento la libertad de establecimiento; véase en este sentido la STJCE de 13 de abril de 2000, C-251/98, *Baars*, aún no publicada en la recopilación oficial.

<sup>80</sup> *Vid.* CALDERÓN (1998), pág. 17 y ss.

<sup>81</sup> En relación con las posibles justificaciones que podrían esgrimirse al respecto no podemos menos que señalar el estricto criterio que viene manteniendo el TJCE, especialmente cuando el caso afecta a la fiscalidad empresarial. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO (2000). Téngase en cuenta, además, que el Tribunal de Justicia ha rechazado recientemente las alegaciones esgrimidas por determinados Estados miembros que trataron de justificar un régimen fiscal discriminatorio en el hecho de que las entidades (no residentes) comunitarias discriminadas soportaban una menor carga fiscal en su Estado de residencia. Véase, por ejemplo, el caso *Eurowings* (STJCE de 26 de octubre 1999, C-294/97).

Así, en relación con la aplicación de la deducción por doble imposición intersocietaria no podría exigirse que la entidad comunitaria participada hubiera sido gravada por un impuesto extranjero cualitativa y cuantitativamente equiparable al Impuesto sobre Sociedades español, en la medida en que el artículo 28 de la LIS permite la aplicación de la deducción en relación con supuestos donde la entidad participada está sujeta al IS español con arreglo a un «régimen fiscal privilegiado o especial» del que resulta una carga fiscal inferior a la resultante de la aplicación del régimen general <sup>82</sup>.

Por muchas objeciones de diversa índole que pueda hacerse a la jurisprudencia del TJCE dictada en el caso *Verkoijen*, lo cierto es que su doctrina -«la obligación de trato nacional de los dividendos comunitarios»- resulta de obligado cumplimiento para todos los Estados miembros, de manera que éstos deberán enmendar su legislación interna a tal efecto o en caso contrario tendrán que enfrentarse con las consecuencias de la infracción del Derecho comunitario (devolución de ingresos tributarios indebidos y responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho comunitario).

## A MODO DE CONCLUSIÓN

En definitiva, la normativa española que regula la cuestión de la «comparabilidad de impuestos» en el marco de las medidas para eliminar la doble imposición intencional (*lato sensu*) presenta, a nuestro juicio, importantes deficiencias técnicas que deberían ser corregidas; de otro modo seguiría existiendo un «clima» de inseguridad jurídica que lejos de incentivar la internacionalización de las empresas puede estar provocando el fenómeno contrario o bien una reacción de los contribuyentes construyendo «fiscalidades paralelas». Entendemos que tal modificación debería hacerse actualizando la normativa española a la realidad económica internacional introduciendo, allí donde fuera necesario, las cláusulas antiabuso recomendadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En otro plano distinto, aunque no menos importante, la reforma debería realizarse teniendo en cuenta las obligaciones y límites que resultan del Derecho comunitario europeo. En todo caso, debe insistirse sobre la importancia que posee regular adecuadamente esta cuestión por cuanto, a la postre, el grado de flexibilidad o de inflexibilidad que posea esta regulación posee un efecto directo sobre el ejercicio o aplicación por parte de los contribuyentes de los métodos para eliminar la doble imposición internacional; una regulación excesivamente estricta sobre los requisitos de «comparabilidad de impuestos» conducirá a que en muchos supuestos los contribuyentes soporten la sobrecarga fiscal resultante de la doble imposición internacional, con todo lo que ello conlleva; mientras que una regulación excesivamente amplia de los criterios de «comparabilidad de impuestos» puede llegar a desnaturalizar las «deducciones» por doble imposición internacional convirtiéndolas en «incentivos fiscales» a la internacionalización de las empresas, lo cual, como se sabe, puede plantear también

<sup>82</sup> Piénsese, por ejemplo, en los repartos de dividendos por sociedades o fondos de capital-riesgo (art. 69 de la LIS), en los realizados por entidades acogidas al régimen especial de empresas de reducida dimensión (arts. 122 a 127 de la LIS), o en los que pudieran realizar entidades residentes en el País Vasco que disfrutarían de importantes «incentivos fiscales».

ciertos problemas de compatibilidad con el Acuerdo GATT<sup>83</sup>. Estamos, por tanto, ante una cuestión compleja y dotada de gran relevancia en el actual contexto de globalización económica donde llegar a un punto de equilibrio no resulta sencillo; en este sentido, este trabajo tan sólo pretende ser una llamada de atención sobre la necesidad de clarificar, coordinar y depurar técnicamente la regulación española relativa a la «comparabilidad de impuestos».

## BIBLIOGRAFÍA

- ABRIL ABADÍN, E: «Métodos para evitar la doble imposición internacional», *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1972.
- ALI, *International Aspects of US Income Taxation II*, Ali, Philadelphia, 1992.
- AULT, *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston, 1997.
- BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di Diritto delle Imposte*, (trad. F. Forte), Giuffrè, Milano, 1954.
- CAAMAÑO/CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ (2000), *Jurisprudencia Tributaria del TJCE*, vol. 2.º, La Ley, Madrid, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, (1997-I) J.M: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- CALDERÓN CARRERO, J.M, (1997-II): *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*, Madrid, 1997.
- CALDERÓN CARRERO (1998): «Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional», *Impuestos*, n.º 19, octubre 1997.
- CALDERÓN CARRERO (2000): *Intercambio de Información y Fraude Fiscal internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *Civitas, REDE*, n.º 44, 1984.
- CUSSONS, P., «The Parent-Subsidiary Directive», *British Tax Review*, n.º 2, 1993, pág. 105 y ss.
- DE HOSSON, F., «The Parent-Subsidiary Directive», *Intertax*, n.º 10, 1990, pág. 414 y ss.

<sup>83</sup> Vid. FISCHER-ZENIN.

- DE JUAN/RAVENTOS: «El nuevo método de exención para los dividendos de fuente extranjera», *QF*, Septiembre 1996.
- DE LA CUEVA, «Tax authorities issue ruling on comparable income taxes for participation exemption», *European Taxation*, April 2000, págs. 153-155.
- DE LUIS, F.: «Los métodos para evitar la doble imposición internacional», en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- DORN: *Das Recht des Internationalen Doppelbesteuerung*, 1 Viertel Jahrs-Schrift für Steuer und Finanzrecht, vol. 1, 1927.
- FARMER/LYAL: *EC Tax Law*, Clarendon Press, London, 1994.
- FISCHER-ZENIN: «GATT versus tax treaties? The basic conflict between international taxation methods and the rules and concepts of GATT», *Intertax*, n.º 6 y 7, 1989.
- GEST/TIXIER: *Droit Fiscal International*, Puf, París, 1990 y 1991.
- GIARDINA, E.: *Basi Teoriche del Principio de Capacità Contributiva*, Giuffré, Milano, 1961.
- GOULDER, R., «US Tax Officials clarify regulations for payments to foreign hybrids», *Tax Notes International*, vol. 21, n.º 18, 2000.
- HÖHN, E.: «Commentaire a l'article 46 al. 2 de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse» en *Commentaire de la Constitution Fédérale de la Confédération Suisse*, vol. III, Helbing and Lichtenhahn, Bale, 1991.
- JACOBS/SPENGLER, «Measurement and development of the effective tax burden of companies -An overview and International comparison», *Intertax*, n.º 10, 2000, pág. 334 y ss.
- KNECHTLE, A.: *Basic Problems in International Fiscal Law*, H.F.L.Publishers Ltd., London, 1979.
- LAMPE, M.: «Germany: General Subject-To-Tax Clauses in recent Tax Treaties», *European Taxation*, April/May, 1999, pág. 183 y ss.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ: «Alcance del término "impuesto comparable" utilizado en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, Monografías, n.º 322, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO (1999), «Comentario al artículo 13.1 g) Ley 41/1998», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Civitas, Madrid, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO (2000), *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000.
- MESSERE, K., *The Tax Systems in Industrialized Countries*, Oxford University Press, London, 1998.
- MIRAULO, A.: *Doppia Imposizione Internazionale*, Giuffré, Milano, 1990.
- OWENS/BALL, *The Indirect Foreign Tax Credit*, vol. 1, International Tax Program Harvard Law School, Cambridge, 1975.

- PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984.
- RENES, J.: «The concept of international double taxation», *Intertax*, n.º 2, 1981.
- RUIZ GARCÍA, J.R.: *La Deducción por Dividendos en el Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1991.
- SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos Prácticos)*, tomo II, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1991.
- SHAVIRO, D.N.: «Economic substance, corporate tax shelters and the Compaq case», *Tax Notes International*, vol. 21, n.º 14, 2000.
- UDINA: *Il Diritto Internazionale Tributario*, Cedam, Padova, 1949.
- VAN HOORN, J.: «Bitributação -uma tentativa de definição» en *Direito Tributário (Estudos em homenagem ao Prof.Ruy Barbosa Nogueira)*, Saraiva, Sao Paulo, 1984.
- VANISTENDAEL (1992), «The implementation of the Parent-Subsidiary Directive in the EC -Comments on some unresolved questions», *Tax Notes International*, September, 1992, pág. 599 y ss.
- VANISTENDAEL (1996), «The legal framework of taxation», en *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington, 1996.
- VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997.
- XABIER, A.: *Direito Tributario Internacional*, Almedina, Coímbra, 1993.