

LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA COMO OBSTÁCULO PARA LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS: EL PAPEL DE LAS CONVENCIONES Y LAS MEDIDAS FISCALES NACIONALES *

Eugenio Simón Acosta ¹

Sumario

1. Las fuentes normativas que corrigen la doble imposición internacional en el derecho español 2. Objeto del estudio 3. La doble imposición jurídica 4. La corrección de la doble imposición: el método de exención 5. La corrección de la doble imposición: el método de imputación

1. Las fuentes normativas que corrigen la doble imposición internacional en el derecho español

En Derecho interno español son las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades las que contemplan la corrección de la doble imposición jurídica internacional, dado que son los impuestos personales sobre la renta en el Estado de residencia los que, según las convenciones internacionales, deben corregirla.

En la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), se contiene la definición de residencia como criterio de sujeción (art. 9) y, en materia de corrección de la doble imposición internacional, hay que acudir al art. 80 de dicha Ley.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) también delimita su ámbito de aplicación atendiendo a la residencia de las entidades sujetas (art. 8), y establece dos métodos de corrección de la doble imposición: 1) el de exención para los dividendos y rentas derivadas

* Come citare questo articolo: E.S. ACOSTA *Empresas: el papel de las convenciones y las medidas fiscales nacionales*, in *Studi Tributari Europei*, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp. 138-160 DOI: 10.6092/issn.2036-3583/8771.

¹ Eugenio Simón Acosta, Professore ordinario di Diritto finanziario e tributario presso l'Università di Navarra, Spagna

de la transmisión de participaciones en entidades, así como para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente ubicado fuera de España (arts. 21 y 22); y 2) el de imputación o deducción de las cuotas satisfechas en el Estado de la fuente (art. 31).

La doble imposición internacional es un obstáculo para la integración económica transnacional y por ello el Derecho europeo también contribuye a eliminarla. Aunque de momento no existe un principio de distribución del poder tributario entre los Estados, el Derecho europeo influye indirectamente en la corrección de la doble imposición cuando trata de evitar sus efectos restrictivos de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales y de trabajadores. Los principios de efectividad y de proporcionalidad, de los que habla el prof. Di Pietro², han servido para modular el influjo de dichas libertades en la corrección de la doble imposición.

De todos modos, las aportaciones en este terreno son escasas porque, por lo general, el TJUE ha entendido que no existe discriminación por el hecho de que una renta esté sometida a un gravamen más alto por la concurrencia de impuestos de dos Estados diferentes. Así, en el caso *Gilly* (C-336/96) se negó efecto directo al art. 293 (antes 220) del TCE y se admitió que el derecho a deducir impuestos satisfechos en el extranjero imputables en el impuesto francés fuese inferior al impuesto efectivamente pagado en Alemania por el hecho de tener este país un régimen tributario más progresivo. Era el caso de trabajadores fronterizos franceses gravados simultáneamente en Alemania por los rendimientos percibidos en este país y en Francia por su renta global, una vez deducidos los impuestos pagados en el extranjero a que antes se hizo referencia. La carga tributaria de estos trabajadores puede resultar más gravosa que la de quienes tienen una renta idéntica, si bien de origen exclusivamente francés. Tales diferencias derivan de la competencia atribuida a las partes contratantes para fijar los criterios de reparto de su poder tributario, con el fin de suprimir las dobles imposiciones. En la misma línea la sentencia *Kerckhaert Morres* (C-513/04),

² En *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Atelier, Barcelona, 2015

Damseaux (C-128/08), *Haribo* (C-437/08), *Levy-Sebbag* (C-540/11)³. También se ha dicho, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que la concurrencia de impuestos de dos países comunitarios no es un obstáculo a la libre circulación de capitales prohibido por el Derecho comunitario: sentencia *Block* (C-67/08)⁴.

³ HERRERA MOLINA, "STJCE 4.11.2006, Kerckhaert-Morres, As. C-513/04: ¿es discriminatoria la doble imposición jurídica internacional?", *Crónica tributaria*, núm. 148, 2013, págs. 248 a 250.

⁴ STJ 12/2/2009, caso C-67/08, Margarete Block vs. Finanzamt Kaufbeuren:

"27. A este respecto, debe señalarse que, como pone de manifiesto la Sra. Block, el hecho de que algunos bienes hereditarios, tales como los créditos de capital, estén excluidos en Alemania del concepto de «patrimonio en el extranjero», que da derecho, según la normativa nacional, a la imputación en el impuesto de sucesiones exigible en dicho Estado miembro del impuesto de sucesiones abonado en otro Estado, da lugar, en el caso de que los créditos se tengan frente a una institución financiera situada en otro Estado miembro que haya recaudado el impuesto de sucesiones sobre dichos créditos, en el presente caso, el Reino de España, a una carga fiscal superior a la que habría que soportar si dichos créditos se tuviesen contra una institución financiera situada en Alemania.

(...)

29. Debe señalarse, a este respecto, que los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 CE, sirven para eliminar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales evocada en el apartado anterior (sentencias, antes citadas, Kerckhaert y Morres, apartado 21, y Columbus Container Services, apartado 44).

30. Ahora bien, el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea. Exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición (véanse las sentencias, antes citadas, Kerckhaert y Morres, apartado 22, y Columbus Container Services, apartado 45).

31. De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto

Existen, no obstante, normas europeas en materia de rentas de capital mobiliario (dividendos, intereses y cánones) y precios de transferencia que

como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero (véase, en este sentido, la sentencia *Columbus Container Services*, antes citada, apartado 51).

32. La circunstancia, alegada por la Sra. Block en sus observaciones escritas, de que el artículo 21 de la *ErbStG* prevea reglas de imputación más favorables para los casos en que el causante residiera, en el momento de su fallecimiento, en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania no pone en entredicho las consideraciones anteriores, puesto que el apartado 2, punto 2, de dicho artículo define, en tal caso, el concepto de «patrimonio en el extranjero» de manera mucho más amplia que la aplicable a una situación como la de la recurrente en el litigio principal.

33. Es cierto que, tal como confirmaron el Gobierno alemán y la Comisión durante la vista, para los casos en que el causante residiera, en el momento de su fallecimiento, en un Estado miembro que no sea la República Federal de Alemania, la normativa nacional prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar en Alemania a un heredero residente sobre los créditos de capital que el causante tuviera frente a una institución financiera situada en ese otro Estado miembro, la imputación del impuesto de sucesiones abonado en dicho Estado sobre esos mismos créditos, puesto que en tal caso dichos créditos responden al concepto de «patrimonio en el extranjero» conforme al artículo 21, apartado 2, punto 2, de la *ErbStG*.

34. No obstante, esta diferencia de trato, en el caso de la herencia de un causante no residente en el momento de su fallecimiento, se deriva igualmente de la decisión del Estado miembro en cuestión, comprendida, conforme a la jurisprudencia citada en los apartados 28 a 31 de la presente sentencia, en su potestad tributaria, de utilizar el lugar de la residencia del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter «extranjero» de los bienes que forman la herencia y, por consiguiente, de imputar en Alemania el impuesto de sucesiones abonado en otro Estado miembro.

35. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso para el ciudadano (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 2004, *Lindfors*, C-365/02, Rec. p. I-7183, apartado 34, y de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 45).

36. En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que, como la controvertida en el litigio principal, no prevé, en lo que respecta al cálculo del impuesto de sucesiones que corresponde abonar al heredero residente en dicho Estado miembro sobre créditos de capital contra una institución financiera situada en otro Estado miembro, que, cuando el causante residiera en el momento de su fallecimiento en el primer Estado miembro, se impute en el impuesto de sucesiones exigible en éste el impuesto de sucesiones abonado en el otro Estado miembro.”

evitan que se produzca la doble imposición internacional o colaboran a corregirla: es el caso de la Directiva 2011/96/UE (matriz-filial)⁵, la Directiva 2003/49 sobre intereses y cánones⁶, la Directiva 2014/48 del ahorro⁷, y el Convenio 90/436 sobre precios de transferencia⁸.

En fin, son muy importantes en esta materia los tratados internacionales para evitar la doble imposición.

2. Objeto del estudio

Según el comentario 1 y 2 al art. 23 del MCOUDE la doble imposición jurídica requiere que el doble impuesto sea soportado por la misma persona; la doble imposición económica se produce cuando dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio.

Puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos: a) Concurren dos Estados de residencia. b) Concurren Estado de la fuente y Estado de residencia. c) Concurren dos Estados de la fuente y Estado de residencia.

Nosotros nos referiremos principalmente a la doble imposición jurídica internacional que implica la intervención de dos Estados sobre un mismo sujeto y una misma materia imponible, aunque no es sólo ella (sino también

⁵ Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

⁶ Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

⁷ Directiva 2014/48/UE del Consejo de 24 de marzo de 2014 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de interés.

⁸: Convenio (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

la doble imposición económica) la que puede incidir en las relaciones transfronterizas y, por ello en la integración económica y en la configuración o elaboración de un Derecho tributario europeo.

Además, nos limitamos a la imposición directa sobre la renta porque en la indirecta:

1) generalmente intervienen otros mecanismos de integración específicos (armonización), aunque se han dado casos de doble imposición en el ITP⁹; y
2) la doble imposición suele ser económica, no jurídica, dado que se produce por concurrencia de impuestos exigidos a contribuyentes distintos (por efecto de las exenciones que provocan la imposición en cascada y la piramidación del impuesto soportado por vía de repercusión) y se da más en el mercado interno que en el intracomunitario¹⁰.

Excluimos también el Impuesto sobre el Patrimonio porque ha desaparecido en casi todos los países.

3. La doble imposición jurídica

⁹ STJUE 1/12/2011, Comisión vs. Hungría, asunto C-253/09: Hungría deduce en la BI del ITP por compra de vivienda el precio de la vivienda anterior si está situada en Hungría. La sentencia admite que es una restricción justificada por el interés general si no van más allá de lo necesario, aunque se trata de situaciones objetivamente comparables. Dice que es una restricción fundada en la coherencia del régimen fiscal (evita la doble imposición interna del mismo sujeto con el mismo impuesto), es apropiada para lograr el objetivo y es proporcionada porque Hungría no tiene potestad para gravar la vivienda situada en otro Estado miembro: "Aunque es cierto que las transacciones inmobiliarias realizadas en otros Estados miembros también han podido ser gravadas con impuestos similares, incluso idénticos al controvertido, debe observarse, no obstante, que, en el estado actual del Derecho de la Unión, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho de la Unión, de cierta autonomía en materia tributaria y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su propio sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 51, y *Block*, antes citada, apartado 31)". En el mismo sentido, STJUE 1/12/2011, Comisión vs. Bélgica, C-250/08.

¹⁰ Edoardo TRAVERSA, "La prohibición de doble imposición", en DI PIETRO, *Los principios europeos del Derecho tributario*, Barcelona, 2015, p. 251 ss

Cuando los impuestos que se superponen no gravan al mismo contribuyente no suele hablarse de doble imposición jurídica, sino de doble imposición económica. Así se desprende del comentario a los arts. 23 A y 23 B del MCOCDE¹¹. No obstante, el concepto debe ser flexibilizado porque, como veremos, hay casos de pluralidad de contribuyentes que deben ser considerados como doble imposición jurídica.

3.1 Breve referencia a la doble imposición económica

1) *modelo de convenio de la OCDE*

Los puntos 50 y 51 de los comentarios al art. 23.A del MCOCDE (p. 337) contemplan la doble imposición económica del dividendo, diciendo que muchos Estados son favorables a corregirla porque es un obstáculo importante a las inversiones transfronterizas. Sin embargo, la inclusión de una disposición de tal índole en el Modelo de Convenio plantea numerosas dificultades dada la diversidad de enfoques de los Estados y la multiplicidad de soluciones posibles. Así pues, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha preferido dejar a los Estados la elección de la solución, y sugiere tres métodos para corregir esta doble imposición:

- a) Exención con progresividad.
- b) Imputación de impuestos subyacentes.
- c) Asimilación de las filiales no residentes a las residentes.

2) *directiva matriz-filial 2011/96, de 30/11/96 (deroga la directiva 90/435/CEE, de 23/7/1990)*

La directiva trata de eliminar la doble imposición internacional tanto jurídica como económica. De un lado prohíbe las retenciones en la fuente sobre dichos dividendos tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia (doble imposición jurídica). Por otra parte, obliga al Estado de

¹¹ "1. Estos artículos se ocupan de la doble imposición jurídica; es decir, del caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona por la misma renta o el mismo patrimonio.

2. Este supuesto debe distinguirse claramente de la llamada doble imposición económica; es decir, del caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio."

residencia de la matriz o del establecimiento permanente titular de las participaciones a no gravar los dividendos percibidos de filiales –incluso participadas indirectamente- radicadas en otros Estados miembros, sea declarándolos exentos o permitiendo su imputación en la cuota (doble imposición económica).

3) España

España ha actuado con generosidad, en el Impuesto sobre Sociedades, en el tratamiento de este problema y combina los ambos métodos, dando el mismo tratamiento al dividendo repartido por las filiales residentes y por las no residentes.

Por una parte, se aplica el método de exención a los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades –sean o no residentes- en las que la sociedad residente tiene una participación significativa, siendo el concepto de participación significativa más amplio que el contemplado por el MCOODE, pues basta con poseer una participación de un 5% o que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 M€ (art. 21.1 LIS)¹².

Pero, tratándose de filiales no residentes, también se puede aplicar optativamente el método de imputación del impuesto subyacente pagado en el extranjero (art. 32 LIS). Esta opción puede resultar atractiva para la matriz española y favorece la inversión en el exterior en dos supuestos:

- 1) Cuando está próximo a vencer el periodo de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores (cosa que ahora carece de importancia porque hay *carry forward* ilimitado de bases imponibles negativas).
- 2) Cuando exista algún beneficio fiscal asociado al deber de incorporar esas rentas a la base imponible.

En cambio, no se contempla ninguna medida de corrección de la doble imposición económica en el IRPF. Hasta 2006 existió un régimen de imputación consistente en una deducción a tanto alzado del 40% del dividendo. Sólo se aplicaba a los dividendos de sociedades residentes en

¹² SIMON YARZA, *La exención de dividendos y plusvalías para corregir la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

España y fue discutida su compatibilidad con el principio de no discriminación, motivo por el cual se convirtió en una deducción a tanto alzado de 1.500 euros en la cuota (año 2006) y acabó desapareciendo en el año 2015. Actualmente no se corrige la doble imposición económica.

En esta evolución ha influido la jurisprudencia europea que considera que la renta de una inversión (dividendos, intereses, cánones etc.) no puede someterse a un gravamen superior cuando procede de pagadores no residentes (STJUE Gerhard Dijkman y Maria Dijkman-Lavaleije contra Belgische Staat, de 1/7/2010, asunto C-233/09)¹³ Esta sentencia no se refería propiamente a doble imposición internacional sino a que la renta interior estaba sometida a una retención liberatoria y no había que integrarla en el IRPF, en el que se aplicaba un recargo municipal que afectaba a rentas exteriores.

3.2 Doble imposición jurídica con pluralidad de contribuyentes

Existen, no obstante, situaciones en las que puede producirse doble imposición internacional porque una misma renta provoca el nacimiento de obligaciones tributarias que no tienen como sujeto pasivo contribuyente a la misma persona en uno y otro Estado. Estos son casos de verdadera doble imposición jurídica, porque son simples razones de técnica tributaria los que determinan la diversidad de sujetos sobre los que jurídicamente se impone la obligación tributaria. Ocurre esto cuando el Estado de la fuente utiliza la figura del sustituto del contribuyente (*withholding tax*), cuando se configuran como sujetos pasivos determinadas agrupaciones o sociedades de personas que no tienen personalidad jurídica (tributación familiar y *partnerships*), o cuando se aplica el régimen de transparencia fiscal.

¹³ “El artículo 56 CE se opone a una legislación de un Estado miembro de acuerdo con la cual los contribuyentes que residen en dicho Estado, que perciben intereses o dividendos procedentes de fondos depositados o invertidos en otro Estado miembro, están sujetos a un impuesto municipal complementario cuando no han designado a un intermediario establecido en el Estado en que residen para que les abone esos rendimientos del capital mobiliario, mientras que los rendimientos de la misma naturaleza procedentes de fondos depositados o invertidos en el Estado en que residen, por estar sujetos a una retención practicada en la fuente, pueden no declararse y, en tal caso, no están sujetos a dicho impuesto”.

1) Withholding tax

Hay diversidad de sujetos gravados cuando el Estado de la fuente exige al pagador de la renta una retención liberatoria o gravamen definitivo, mientras que el Estado de residencia grava al perceptor de la renta. La lógica de la institución exige en estos casos considerar que es el perceptor de la renta quien soporta el impuesto, pero esto plantea el problema de delimitar los casos en que debe obrarse de este modo, ya que no se puede aceptar que el Estado de residencia deba corregir en todo caso la doble imposición internacional causada por la repercusión económica del impuesto.

La línea divisoria debe ser establecida con dos criterios que han de concurrir simultáneamente: 1) Por un lado, el impuesto exigido en el Estado de la fuente debe tener como objeto final la renta. 2) Por otro lado, sólo hay doble imposición si la ley del Estado de la fuente reconoce al pagador de la renta y del impuesto el derecho de retención o reembolso con cargo al perceptor de la renta pagada (repercusión jurídica *ex lege* y no simplemente contractual o económica)¹⁴.

En líneas generales, en España el pagador de la renta percibida tiene el deber de retención e ingreso sobre las rentas obtenidas por un no residente sin establecimiento permanente cuando dicho pagador realiza actividades económicas y cuando es una persona jurídica (art. 31 TRLIRNR). Se trata de una retención liberatoria, una relación de sustitución tributaria, y el art. 36.3 LGT dispone que "el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas".

Además, cuando no existe obligación de retener, España declara responsables solidarios del IRNR a los pagadores de la renta y a los depositarios o gestores de los bienes que generan la renta percibida por no residentes sin establecimiento permanente (art. 8 TRLIRNR). También en este caso el objeto final del impuesto es la renta y el art. 41.6 de la LGT

¹⁴ FUSTER GÓMEZ, "La eliminación de la retención en origen o "withholding tax" practicada sobre los dividendos por parte del estado de la fuente de la renta: una visión diferente de la denominada "doble imposición jurídica internacional", en SIMON ACOSTA (dir.), *Fiscalidad y globalización*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 743 ss.

reconoce a los responsables el derecho de reembolso frente al deudor principal.

Por tanto, a partir del concepto que hemos aceptado, no debería existir obstáculo para que el Estado de residencia corrija la doble imposición internacional que soporta el perceptor de la renta a causa del impuesto que España exige a una persona distinta.

Sin embargo, el MCOCDE no es suficientemente claro al respecto. El art. 23 del MCOCDE impone la obligación de corregir la doble imposición internacional cuando "un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante". No se contempla expresamente el caso de impuestos exigidos a sustitutos o responsables, pero es opinión compartida por la doctrina que esas terceras personas son simples *withholding agents* o intermediarios en la recaudación del impuesto que grava al perceptor¹⁵. La jurisprudencia de USA así lo reconoció en *Crawford Music Corp*¹⁶.

La legislación interna española permite deducir el impuesto extranjero "cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero" (art. 80 LIRPF y 31 LIS). No hay referencia a la identidad de personas, por lo que no debería

¹⁵ CALDERON CARRERO, "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación", en SERRANO ANTÓN (dir), *Fiscalidad Internacional*, vol 1, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015, págs.. 372 ss.

¹⁶ En *Crawford Music Corporation*, 40 B.T.A. 284 (1939) se discutía la deducibilidad del impuesto británico sobre derechos de autor propiedad de no residentes del Reino Unido. El tribunal consideró que el impuesto británico gravaba al perceptor a pesar de ser satisfecho a la Hacienda británica por pagador y, por tanto, permitió la deducción.

En *Biddle v. Commissioner*, 302 U.S. 573 (1938) se había llegado a la solución opuesta. En este caso, el impuesto británico había recaído sobre los beneficios y ganancias de una sociedad británica. La sociedad pagó un dividendo a contribuyentes de Estados Unidos y retuvo la parte correspondiente del impuesto que había pagado. Los contribuyentes norteamericanos pretendían declarar el rendimiento bruto (dividendo más impuesto retenido) y deducir en la cuota la retención soportada. La Administración entendió que el impuesto británico recaía sobre la sociedad del Reino Unido y no sobre los socios de EEUU, que debían declarar en el impuesto federal sobre la renta la cantidad realmente recibida sin deducir la retención, criterio que fue confirmado por el Tribunal Supremo.

haber obstáculo para consentir la deducción del impuesto pagado por retenedores o responsables en el Estado de la fuente.

2) *Discordancias en la calificación*

La doble imposición jurídica puede producirse también cuando por diferencias de calificación de las legislaciones internas una misma renta (nacida de la misma operación) se imputa fiscalmente a personas diferentes en un Estado y otro.

Los comentarios al MCOODE se refieren de manera expresa a los *partnership*, ilustrando la posible doble imposición jurídica con el ejemplo de la venta de una participación en un establecimiento permanente. Es posible que tanto el Estado de residencia del vendedor como el de radicación del establecimiento sometan a gravamen la plusvalía a causa de la distinta calificación de la operación. Habrá doble imposición jurídica si el Estado del establecimiento permanente considera que la entidad carece de personalidad jurídica y que el socio ha vendido su cuota parte en los activos del establecimiento permanente, quedando la operación sujeta en virtud del art. 13.1 y 2 del MCOODE referido a las ganancias de capital. En cambio, el Estado de residencia gravará la ganancia si la califica como venta de acciones que sólo puede estar sujeta en el Estado de residencia (art. 13.5 MCOODE).

Mediando CDI, este problema debe resolverse con la interpretación de los comentarios al MCOODE donde se dice que el Estado de residencia debe considerar que el Estado del establecimiento permanente ha gravado la renta de acuerdo con las disposiciones del convenio y está obligado a corregir la doble imposición internacional, sea con el método de exención o con el de imputación (punto 32.4).

A falta de CDI, la legislación española no aplica exención a las rentas doblemente gravadas por discrepancias de calificación entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia. La solución estaría en la imputación del impuesto extranjero, que se deduciría de la cuota española si concurren los demás requisitos legalmente previstos, pero tanto el art. 80 de la LIRPF como el art. 31 de la LIS consienten la imputación del impuesto extranjero "cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias

patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero", y no se establece cuándo se entiende obtenida la renta en el extranjero. Por analogía, podrían aplicarse los criterios establecidos en el IRNR para determinar qué rentas se entienden obtenidas en España.

El Derecho europeo tampoco resuelve esta cuestión porque entiende que el Derecho comunitario no contempla el reparto de poder impositivo entre los Estados y no obliga a corregir el exceso de gravamen por la concurrencia de impuestos sobre una renta o incluso sobre una sucesión hereditaria como en el caso Block (ver nota 4).

Un caso interesante de corrección de doble imposición por razones de calificación de la renta es el de los juro brasileños que el TEAC consideró intereses y no permitió la exención, pero la SAN 27 febrero 2014 (JT 2014\672) dijo que eran dividendos¹⁷.

¹⁷ SAN de 27 febrero 2014. JT 2014\672:

"El planteamiento de las partes sobre el objeto del presente recurso es puramente interpretativo, pues se trata de determinar la naturaleza jurídica de los "*juros sobre o capital propio*" (JSCP), a los efectos de su tratamiento tributario en España, desde la perspectiva de nuestro ordenamiento interno, teniendo en consideración la normativa brasileña que los regula.

La norma que los regula es la Ley Federal nº 9.249, de 26 de diciembre de 1995. En su art. 9, dispone que: "La persona jurídica podrá deducir, a efectos de la determinación del beneficio real, los intereses pagados o acreditados individualmente al titular, socios o accionistas, a título de la remuneración del capital propio, calculados sobre las cuentas del patrimonio neto, y limitados a la variación pro rata día (*sic*), de la Tasa de Interés a Largo Plazo:

(...)

De esta norma, se puede afirmar que los JSCP son denominados o identificados como "intereses", y que su distribución o pago exige la previa existencia de una "renta", estando sometido a la "tasa del Impuesto sobre la Renta en la fuente". Por otra parte, la fuente de estos "intereses" es la misma que la de los "dividendos", es decir, la existencia de unos "beneficios", pues "el importe de los intereses pagados" "puede atribuirse a la cantidad de dividendos", en la forma prevista en el art. 202, de la Ley N ° 6.404.

Por lo tanto, los JSCP tienen el mismo "leit motiv" que los "dividendos", es decir, la existencia de beneficios y su distribución por acuerdo de la Junta de accionistas, pudiéndose entender que los JSCP cumplen una finalidad similar a la del reparto de "dividendos", sin equiparlos fiscalmente, dada la limitación que la norma fiscal establece y denominarlos como "intereses".

3) Otros casos similares

La doble imposición jurídica se presenta también en otros casos en que el gravamen del Estado de la fuente recae sobre una persona que es gravada juntamente con otras en el Estado de residencia o viceversa. La doble imposición internacional también se produce en estos supuestos y debe ser corregida. Se trata de los regímenes de:

1) Tributación familiar conjunta (citado en comentario 55 al art. 23 MCOODE).

2) Atribución de rentas de entidades sin personalidad jurídica (*partnerships*). España grava en estos casos al partícipe, pero no debería haber impedimento para que dedujese los impuestos pagados por la entidad en caso de que la legislación del país de la fuente considere a ésta sujeto pasivo del impuesto.

3) Transparencia fiscal de sociedades. España permite a las sociedades que tributan en régimen de transparencia la deducción en la cuota tanto de los impuestos retenidos en la fuente como los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS efectivamente satisfechos por la filial o por sus participadas, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada en la base imponible (art. 100 LIS) También permite a las UTE (entidades tributan en régimen especial de transparencia) que opere en el extranjero aplicar la exención del art. 21 LIS o las deducciones por doble imposición internacional de los arts. 31 y 32 LIS).

4) Grupos de sociedades. Cuando una sociedad del grupo percibe rentas en el extranjero y queda allí sometida a imposición, se produce dualidad de sujetos en la medida en que el sujeto pasivo del impuesto español es el grupo de sociedades, pero dichos impuestos son deducibles (art. 71 LIS). Ahora bien, si una sociedad residente en España estuviese integrada en un grupo extranjero, España no permitiría la deducción del impuesto pagado en el exterior por la renta obtenida en España porque sólo se consiente la deducción "cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero" (art. 31 LIS). El caso inverso no puede darse porque en España no forman parte del grupo las sociedades no residentes (art. 58 LIS).

3.3 Triple imposición o imposición triangular

La triple imposición jurídica se puede producir cuando concurren dos Estados de la fuente y el Estado de residencia y se da este caso si un establecimiento permanente percibe rentas de un Estado distinto de aquél en que está situado.

Existe un cierto consenso internacional en que el Estado del establecimiento permanente debe corregir la doble imposición internacional provocada por el Estado de la fuente, dado que somete al establecimiento permanente a gravamen por su renta mundial. Este criterio está implícito en el art. 24.3 del MCOUDE: "Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades".

España no permitía en el pasado esta deducción, pero lo hace a partir de la aprobación de la LIRNR. El art. 18 del TRLIRNR establece que "la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades". Ello quiere decir que estarán exentos los dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes si se dan los requisitos del art. 21 LIS, así como los beneficios procedentes de otros establecimientos permanentes situados fuera de España (art. 22 LIS). A su vez, el art. 19 del TRIRNR ordena la deducción en la cuota del importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del TRLIS, entre los que se encuentra el régimen de imputación de impuestos extranjeros.

4. La corrección de la doble imposición: el método de exención

Los comentarios al MCOUDE contemplan dos principios o métodos de eliminación de la doble imposición internacional: el principio de exención, que supone el reparto de la materia imponible entre dos Estados, y el de imputación, con el que se comparte el impuesto entre ambos¹⁸. El primero

¹⁸ Cfr. UCKMAR, ASOREY y otros, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, E. La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 145.

puede ser de exención integral, cuando la renta extranjera no se tiene en cuenta para el cálculo del impuesto nacional, o exención con progresividad que es el método más coherente con el principio de capacidad económica y progresividad y con la naturaleza personal de la imposición de la renta.

4.1 Exención con progresividad

La exención con progresividad es útil cuando el impuesto del Estado de residencia es progresivo¹⁹.

En España, aunque el IS tiene varios tipos impositivos, no es un impuesto progresivo en relación con la base imponible, sino en función de la cifra de negocios, por lo que es indiferente que la exención sea integral o con progresividad.

Sólo es progresivo el IRPF, y se aplicará exención con progresividad a las rentas de fuente extranjera que el CDI atribuya con carácter exclusivo al Estado de la fuente. La exención con progresividad está prevista en la DA 20ª de la LIRPF²⁰ (añadida por la Ley 26/2014, de 27-XI, para contradecir la RTEAC 8/6/2001 y SAN 15/4/2003 que negaban la integración de la renta en la base imponible en los convenios que preveían la exención con progresividad, por no estar prevista en la legislación interna).

¹⁹ "Este es un método que va captando un interés creciente en Estados dotados con un sistema tributario evolucionado tales como Suiza, Bélgica, Francia y Alemania y resulta comprendido entre las medidas para evitar la doble imposición internacional prevista por el art. 23 A del mencionado Modelo OCDE de Convenciones" (UCKMAR, ASOREY y otros, *Manual de Derecho Tributario Internacional, op. cit.*, p. 147).

²⁰ "Disposición Adicional vigésima. Rentas exentas con progresividad

Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo.

Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad."

Con este precepto se resuelven algunos de los problemas detectados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y reflejados en los comentarios al MCOODE:

- a) El uso de la base imponible del IRPF como referente para otros fines (v.gr. concesión de becas).
- b) La aplicación equitativa de los mínimos exentos, cumpliendo así las exigencias de la jurisprudencia comunitaria.
- c) El cómputo de bases negativas foráneas para no infringir el principio de no discriminación, tal como lo proclama el TJUE en la sentencia *Hans-Jürgen*²¹. En este punto la norma española no es suficientemente clara, pero la DGT lo interpreta correctamente y permite el cómputo de las bases negativas a efectos de fijar el tipo de gravamen²².

²¹ Caso C-152/03 *Hans-Jürgen Ritter-Coulais and Monique Ritter-Coulais v Finanzamt Gernersheim*, judgment of 21.2.2006 (*Freedom of establishment – Tax legislation*). Se trata de un matrimonio de maestros residentes en Alemania que pretenden imputar pérdidas generadas por su vivienda situada en Francia como si se tratara de una vivienda situada en Alemania. El Tribunal consideró que es contraria al Tratado una medida que discrimina a quienes desarrollan una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro y, por tanto, el matrimonio de nacionalidad alemana que trabaja en Alemania y reside en Francia por razones puramente personales, tiene derecho a computar dichas pérdidas.

²² DGT V2138/2008:

“El Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 5 de diciembre de 1966 (B.O.E. de 8 de abril de 1968), dispone en su artículo 13.1: «Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 de artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que están sitos».

En consecuencia, la ganancia procedente de la venta del inmueble sito en Alemania puede someterse a imposición en Alemania, pero deberá tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.2.a) para determinar el impuesto a pagar en España por un contribuyente residente en España, se trata de una renta exenta con progresividad.

(...)

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la transmisión de la vivienda puede generar una ganancia o una pérdida patrimonial... El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición, definidos en los artículos 35 y 36 de la citada Ley, y su integración, al derivar de una transmisión de un elemento patrimonial, se efectúa en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.2.a) del Convenio Hispano-Alemán anteriormente transcrito, la ganancia patrimonial derivada de esta transmisión estará exenta

d) No privar al contribuyente que aplica la exención de las deducciones personales y familiares con las que se personaliza el impuesto. Es lo que se desprende de la sentencia *De Groot* (C-385/00) relativa a un caso en que Holanda aplicaba exención con progresividad de una renta extranjera integrándola en la BI y deduciendo de la cuota el resultado de aplicarle el tipo medio de gravamen a la renta extranjera minorada en la parte proporcional de las deducciones personales²³.

4.2 El requisito de la sujeción a impuestos en el Estado de la fuente

Para aplicar la exención se requiere, por regla general, que la renta esté sujeta de forma efectiva a un impuesto similar en el Estado de la fuente, lo cual plantea dos problemas importantes: 1) Determinación de qué impuesto del Estado de la fuente es comparable al del Estado de residencia. 2) Determinación de la cuantía mínima o intensidad de la imposición que se considera necesaria, dado que algunos países que aplican exención a rentas extranjeras la acompañan con ciertas restricciones con las que se excepciona la exención si la imposición extranjera no es adecuada²⁴.

del impuesto español, pero esta renta se tendrá en cuenta para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas a integrar, en este caso, en la base imponible del ahorro del consultante.”

²³ “El artículo 48 del Tratado (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) se opone a una normativa nacional, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.

Por otra parte, el Derecho comunitario no establece ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador que, durante un ejercicio fiscal determinado, haya obtenido ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro, siempre que las condiciones en que el Estado de residencia tome en cuenta dicha situación no constituyan una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado”.

²⁴ UCKMAR, ASOREY y otros, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, op. cit., p’ 146.

En España la regulación de esta condición en el IS ha sido y es muy laxa. El art. 21 LIS exige simplemente que el impuesto extranjero haya tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella. Desde el punto de vista cuantitativo se requiere que la renta haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero con un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento. De todos modos, la comparabilidad se ha relajado considerablemente por la introducción, en la Ley 62/2003, de una presunción *iuris et de iure* o ficción legal por la que "se considerará cumplido" el requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información (antes era una presunción *iuris tantum*). Esta ficción sólo requiere, en la práctica, que el convenio resulte aplicable y que el impuesto esté cubierto por el CDI, sin necesidad de que el intercambio de información sea efectivo.

Este modo de interpretar la sujeción a un impuesto análogo (incluida la ficción legal) se ha extendido por la jurisprudencia a otros preceptos distintos como son el art. 31 LIS y el art. 80 LIRPF.

4.3 El requisito de que la renta sea de fuente extranjera

El disfrute de la exención suele estar condicionado a que la renta percibida sea de fuente extranjera según la ley interna del Estado de residencia. El problema es que la ley interna no establece, por regla general, qué se entiende por renta de fuente extranjera. La legislación española no lo hace, pues en el IRNR sólo dice cuáles son las rentas que se entienden obtenidas en España.

Esto no es problemático en el IRPF, donde la legislación interna sólo prevé el régimen de imputación. Cuando la exención deriva de un CDI, es el convenio el que se encarga de determinar qué renta es de fuente extranjera. Por otra parte, la exención derivada de un CDI respecto de personas físicas sólo se produce en caso de rentas satisfechas por entidades públicas del Estado de la fuente que tienen un origen claro.

En el IS juega la exención de los arts. 21 y 22, que tampoco deben originar dudas importantes porque el primero se aplica a los dividendos y participaciones en beneficios que procedan de una entidad sujeta y no exenta por un impuesto extranjero; y el segundo declara exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español, estando definido el concepto de establecimiento permanente en el apartado 3 del art. 22²⁵.

5. La corrección de la doble imposición: el método de imputación

Este método no evita la doble imposición, sino que corrige sus efectos. Tiene dos variantes que en el MCOODE se denominan "imputación o crédito íntegral" e "imputación o crédito ordinario". En la ordinaria, se limita el impuesto a deducir sea aplicando a la renta el tipo marginal del Estado de residencia (*top slice method*) o el tipo medio que conserva el efecto progresivo de la tarifa del Estado de residencia: por lo general se usa el segundo límite.

La aplicación del método de imputación requiere, por regla general, que la doble imposición sea efectiva.

La legislación española así parece exigirlo en el art. 80 LIRPF y en el art. 31 LIS que hablan del impuesto efectivo satisfecho, pero, antes de 2014, el TS había entendido lo contrario, como después veremos, admitiendo el *tax sparing*. Además, el citado art. 31 LIS dice: "No se deducirán los impuestos

²⁵ "3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte."

no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal”

España no contempla expresamente el caso de devengo posterior del impuesto del Estado de la fuente por lo que, en principio, no se practicará deducción porque no hay impuesto efectivamente satisfecho, pero nuestro ordenamiento abre la vía a la modificación de una autoliquidación o incluso de una liquidación administrativa no comprobada y no prescrita incluso cuando la modificación se basa en hechos sobrevenidos.

La regla de la sujeción efectiva se excepciona en los CDI en que se pacta el *tax sparing*, cosa que a veces se hace cuando el Estado de residencia quiere respetar los incentivos a la inversión de un país en vías de desarrollo. No obstante, los comentarios al art. 23.B del MCOUDE no son favorables al *tax sparing* porque se prestan a abusos de los contribuyentes y pueden ser contraproducentes en la medida en que incentivan el reparto de dividendos y descapitalizan las empresas instaladas en el Estado de la fuente.

En una primera época, la jurisprudencia del TS español interpretaba la legislación interna que, como ya hemos dicho, habla de “impuestos efectivamente satisfechos” en el sentido de aceptar el *tax sparing* o deducción con exención, dado que en la LGT63 existía una norma que establecía, con carácter general, el respeto de las exenciones establecidas en la legislación de los impuestos deducibles. No parecía tener sentido que la norma interna de corrección de doble imposición internacional -es decir, en los casos de inexistencia de CDI- se aplicase con el criterio establecido por la LGT y que, existiendo convenio, la exención del Estado de la fuente quedase contrarrestada por ser sólo deducible el impuesto efectivamente satisfecho.

De este modo, basándose en el art. 57 LGR63 (exención con progresividad) la STS de 27/1/1988 llegó a decir:

“Cuando proceda deducir de la cuota de un impuesto las devengadas o satisfechas por otro u otros de exacción previa, se deducirán en sus cuantías íntegras, aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación y, por cuanto el precepto interpretado alude a los beneficios que hayan sido gravados en el extranjero, atendiendo al principio y finalidad

de la norma, claramente expresada de evitar la doble imposición, debe aplicarse la deducción impositiva tanto en el caso de la cuota efectivamente pagada como si procede la exención, pues la no deducción de la cuota declarada exenta en la liquidación practicada en otro país, vendría a dejar sin efecto beneficioso alguno para el contribuyente la exención obtenida.”

Sin embargo, hay que reconocer que el precepto de la LGT63 estaba pensado para el antiguo sistema de coexistencia de impuestos cedulares sobre la renta con los impuestos personales. En estos últimos se imputaban los impuestos cedulares respetando la exención que el legislador español hubiera establecido en ellos.

En la actualidad esa doctrina ha sido superada y el TS rechaza abiertamente el *tax sparing*.

La STS de 21/1/2010 se pronuncia con rotundidad:

“El texto aplicable al caso, «el importe efectivo de lo satisfecho», no deja margen alguno a otra interpretación que no sea la que surge de su literalidad y que, además, es la que se adapta a la finalidad buscada. Lo cual viene a ser ratificado, como bien dice la sentencia de instancia, por el art. 29 de la LIS... el cual... viene a aclarar la cuestión que nos ocupa, al establecer expresamente que no se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

El texto de la normativa aplicable al caso es de una claridad meridiana, sin que se alcance a ver las razones jurídicas por las que la interpretación finalista deba prevalecer sobre la literal, cuando el texto legal resulta claro y no existe duda de su alcance. Pero además, debe señalarse que la interpretación finalista nos lleva al mismo resultado, muy alejado del pretendido por la parte recurrente; se persigue evitar la doble imposición internacional, en absoluto hacer posible una deducción sobre rendimientos que no han sido gravados. El art. 23 de la LGT, por lo demás, lo que propugna es una interpretación estricta de las normas que contienen exenciones o bonificaciones, y a tal resultado se llegaría de aceptarse la tesis de la recurrente, cuando es evidente que el legislador no ha contemplado esta exención, y sin que se le pueda imponer a éste exenciones ajenas establecidas por otros Estados, a veces con la intención

torticera de atraer capitales extranjeros mediante beneficios fiscales unilaterales.”

Como hemos dicho antes, la vigente LIS ha despejado las dudas al establecer en el art. 31 que “no se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal”.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati