

3. Derecho Financiero y Tributario.

MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Por el Dr. D. Clemente CHECA GONZÁLEZ.

Profesor Titular Numerario de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura.

S U M A R I O

- 1. La doble imposición internacional: concepto.*
- 2. Medidas para evitar la doble imposición jurídica internacional.*
 - 2.1. Medidas unilaterales.*
 - 2.2. Medidas bilaterales y multilaterales.*
- 3. Métodos para evitar la doble imposición internacional.*
 - 3.1. Método de exención o reparto.*
 - 3.2. Método de imputación o crédito.*
- 4. Medidas unilaterales españolas y convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España.*

1. La doble imposición internacional: Concepto.

El problema de la doble imposición internacional constituye en la actualidad uno de los temas centrales y más acuciantes que tienen planteados los organismos internacionales que se ocupan de establecer unas normas a las que ajustar las fiscalidades de los diversos países cuando entran en contacto entre sí a través de las cada vez más crecientes relaciones comerciales, laborales o de cualquier otra índole.

DORN, en su ya clásica definición, dice que surge la doble imposición internacional «siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo»¹, y en el mismo sentido se pronuncia KOCH² y M. UDINA, aunque éste último hace una importante precisión, cual es la de incluir el factor tiempo, y así dice que hay doble imposición «cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por el mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento»³.

Recogiendo los elementos proporcionados por las anteriores definiciones, en las Observaciones Generales al Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y al Patrimonio de la O.C.D.E., publicado en 1963, se define la doble imposición diciendo que la misma «es el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un

1 H. DORN «*Das recht der internationalen doppelbesteuerung*», Viertel jahreszeitschrift fur steuer und finanzrecht, 1927, p. 190 Cit. por A. BORRAS «*La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*», I.E.F., Madrid, 1974, p. 29 y por ARTILES RODRÍGUEZ «*Bonificaciones fiscales en favor de los préstamos procedentes del extranjero*», XX S.E.D.F., Madrid, 1973, p. 723.

2 Según señala DEL ARCO RUETE «*Doble imposición internacional y Derecho tributario español*», Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1977, p. 46.

3 M. UDINA «*Il diritto internazionale tributario*», Cedam, Padova, 1949, p. 256.

mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo»⁴, concepto éste en donde se recoge plenamente la noción de doble imposición jurídica, pues no hay que olvidar que de doble imposición se puede hablar en sentido jurídico y en sentido económico, diferenciándose ambas por la falta en la doble imposición económica del requisito o elemento de la identidad del sujeto, elemento éste fundamental en la doble imposición jurídica, que se presenta como la doble imposición por antonomasia, hasta el punto de haber monopolizado casi de modo exclusivo los esfuerzos internacionales tendentes a su supresión⁵.

Según el Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E., de 1977, que vino a sustituir al Proyecto de Convenio de 1963, como ya se expuso líneas atrás, la doble imposición jurídica puede darse en tres casos:

a) Cuando dos Estados graven a una misma persona por su renta y sus patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente).

b) Cuando una persona, residente de un Estado, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en otros Estado, y los dos graven esas rentas o patrimonio.

c) Cuando dos Estados graven a una misma persona, no residente en ninguno de ellos, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en uno de ellos.

Para evitar estas situaciones existen una serie de medidas y de métodos, cuya exposición y análisis constituyen al objeto central de este artículo.

2. Medidas para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Las medidas para evitar este efecto son únicamente un cauce para la aplicación de los métodos, que constituyen la verdadera respuesta al problema en cuestión.

4 Vid. «*Doble imposición internacional*», I.E.F., Madrid, 1972, p. 51.

Este Proyecto de Convenio de la O.C.D.E. fue sustituido en 1977 por el «Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio», también de la O.C.D.E. que, en esencia, no difiere sensiblemente del anterior.

5 Vid. ABRIL ABADÍN «Métodos para evitar la doble imposición internacional», *XX S.E.D.F.*, ob. cit. p. 137.

Según FONROUGE⁶ el único medio apto para evitar la doble imposición internacional es la búsqueda de principios generales susceptibles de adquirir el carácter de ley uniforme internacional. Esto, sin embargo, es inalcanzable mientras subsistan los actuales presupuestos del Derecho internacional, pues, como ha señalado CARRILLO SALCEDO⁷, «el esfuerzo de los sistemas doctrinales clásicos del internacionalismo universalista por establecer unos principios jurídicos universales, que vinculasen a los distintos ordenamientos estatales, está en contradicción con los datos de derecho positivo de los distintos ordenamientos jurídicos, ya que éstos consagran el reconocimiento de unos vínculos entre derecho interno y derecho internacional privado y, a través de ellos, un cierto particularismo que no es posible desconocer», para añadir más adelante que: «No es posible, pues, prescindir de los sistemas jurídicos nacionales, con sus particularismos y diferencias, porque son un dato de la realidad que no cabe desconocer y porque ignorarlos, esto es, construir un sistema de derecho internacional privado independiente de todo derecho interno, no nos llevaría más que a un conjunto de reglas abstractas, inspiradas en generalizaciones teóricas y no en realidades históricas y humanas».

Debido a esta imposibilidad de emanación de esta ley uniforme internacional, que sin duda sería el medio más perfecto de evitar la doble imposición internacional, se ha optado por medidas de tres tipos: unilaterales, bilaterales y multilaterales, que paso a describir brevemente.

2.1. MEDIDAS UNILATERALES.

Estas, según ABRIL ABADÍN⁸, «son disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario».

Son las que más fácilmente pueden adoptarse, pues, como dice M. UDINA⁹, cada Estado espontáneamente autolimita su potestad tributaria;

6 Vid. su obra *«Derecho Financiero»*, Eds. Depalma, Buenos Aires, 1976, 3.ª ed., p. 336.

7 En su obra *«Derecho internacional privado. Introducción a sus problemas fundamentales»*. Ed. Tecnos. Madrid, 1976, págs. 53 y sigs.

8 «Métodos para evitar la doble imposición internacional», ob. cit., p. 145.

9 En *«Il diritto internazionale tributario»*, ob. cit., p. 258.

pero, sin embargo, como señala ALEGRÍA BORRAS¹⁰, no solucionan íntegramente la doble imposición, aunque si sirven para atenuarla, idea de la que participan también CALLE SÁIZ¹¹, que indica que estas medidas son un procedimiento rápido y flexible para abordar el problema, pero insuficiente; ABRIL ABADIN¹², que ha puesto de relieve que las mismas tienen un alcance limitado, pues se hallan normalmente supeditadas al principio de reciprocidad, y BATIFFOL¹³, quien ha manifestado que cualquiera que sea el desarrollo de las fuentes internas, no parece dudoso que éstas no son suficientes para responder a las necesidades del Derecho positivo.

2.2. MEDIDAS BILATERALES Y MULTILATERALES.

Los tratados son en la actualidad los instrumentos más frecuentemente utilizados por los Estados para proceder a la cooperación internacional y regular sus intereses, entre los que naturalmente se encuentra el evitar la doble imposición del modo más perfecto que se pueda.

El tratado, según JIMÉNEZ DE ARECHAGA¹⁴, es toda concordancia de voluntades entre dos o más sujetos de derecho internacional, destinado a producir efectos jurídicos, es decir, a crear, modificar o extinguir un derecho» y ha sido asimismo definido con precisión en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, en cuyo artículo 2.º, 1,a) se señala que: «Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular», debiendo señalarse que la clasificación más generalizada de los tratados internacionales se basa en el número de partes que intervienen en ellos, distinguiéndose a estos efectos entre los bilaterales, que son los concertados entre dos sujetos

10 En «*La doble imposición: problemas jurídicos-internacionales*», ob. cit., p. 173.

11 En «Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición interanacional», en «*Estudios de doble imposición internacional*». I.E.F., Madrid, 1979, p. 85.

12 En «Métodos para evitar la doble imposición internacional», ob. cit. p. 146.

13 En «*Droit international privé*». Tomo I, París, 1974 6.ª ed., págs. 24 Y 25.

14 Vid. su «*Curso de Derecho Internacional Público*», tomo I, Montevideo, 1959, p.

internacionales, y los multilaterales, que son aquellos en los que participan más de dos sujetos.

De ellos, en el campo fiscal, como ha señalado GONZÁLEZ POVEDA¹⁵, únicamente tienen trascendencia los acuerdos bilaterales, puesto que los multilaterales, aun cuando ofrecen numerosas ventajas respecto a aquéllos, no se aplican con carácter general en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Dichos convenios multilaterales son ciertamente una vieja aspiración del Derecho fiscal internacional, pues ya en el 5.º Congreso de Tokio, de mayo de 1955, la Cámara Internacional de Comercio solicitó a la antecesora de la O.C.D.E. que llevase a cabo un estudio sobre las posibilidades de llegar a un acuerdo de estas características, a fin de conseguir así una uniformidad de principios y práctica en materia tan fundamental¹⁶, pero lo cierto es que, de hecho, los intentos llevados a cabo en esta línea han sido escasos y acompañados de poco éxito, pudiendo citarse en este sentido el Convenio celebrado en 1922 entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumanía y Yugoslavia, que bien puede considerarse una tentativa fallida, pues sólo entró en vigor en 1926 y ello únicamente entre dos de los Estados; el tratado en materia de imposición de automóviles (Convenio de Ginebra de 30 de marzo de 1931), que sólo fue ratificado por 10 Estados¹⁷; el Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino, de 1969, que aprobó un Modelo de Convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de imposición sobre la renta y el patrimonio entre países del Pacto Andino y terceros Estados, y, simultáneamente, un convenio multilateral en la misma materia para los Estados miembros del Pacto¹⁸; la Convención Nórdica de Asistencia

15 En «*Tributación de no residentes*», Eds. la Ley, Madrid, 1986, p. 27.

16 Vid. GARRIGUES WALKER «Convenios de doble imposición: una encuesta», en «*Doble imposición internacional*», ob. cit., p. 641.

17 Posteriormente se firmó un segundo tratado, de fecha 18 de marzo de 1956, sobre «Imposición de automóviles de uso privado», en el que participaron casi todos los Estados europeos, además de Estados Unidos. Sin embargo, su contenido, como señaló O. BUHLER «*Principios de Derecho Internacional Tributario*». Madrid, 1968, p. 51 se agotó en la renuncia a la imposición de tales automóviles en caso de utilización temporal en otro Estado, por lo que por ello, contribuyó escasamente al desarrollo del Derecho Internacional tributario.

18 Vid. sobre este tema A. BORRAS «La doble imposición en el Grupo Andino», «*Rev. Española de Derecho Internacional*», 1975 n.º 1-3, págs. 83 y sigs., y ATCHA-BAHIAN «El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional», *H.P.E.*, n. 32, 1975 págs. 121 y sigs.

Administrativa en materia fiscal de 1972, modificada en 1973 y en 1976, de la que fueron signatarios Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, y el Convenio multilateral sobre Derechos de Autor, acordado en la reunión internacional que, bajo el título de «X Conferencia Diplomática sobre Derechos de Autor» se celebró en Madrid del 26 de noviembre al 13 de diciembre de 1979.

Dicha necesidad de elaborar un Convenio multilateral fue también puesta de manifiesto por el Informe Neumark, de 1962, en el seno del Comité Fiscal y Financiero creado por la Comisión de la C.E.E. en 1960, así como en el acuerdo de 1963 de los Ministros de los Estados miembros de la Asociación Europea de Libre Cambio (E.F.T.A.), pero ninguna de estas propuestas prosperó, por entenderse, sin duda, que su puesta en pie más que a susodichos organismo correspondía a la O.C.D.E., que era quien más profundamente había estudiado este asunto y por ello debía tener la última palabras, como indicó CARTOU¹⁹.

Esta última organización, sin embargo, en la Presentación del Modelo de Convenio de 1977 señaló que efectivamente se había considerado la posibilidad de elaborar y concluir un Convenio multilateral de doble imposición; pero, al igual que en 1963, fecha del anterior Proyecto de Convenio, se había llegado a la conclusión de que el mismo, en la situación existente en aquel momento, tropezaría con grandes dificultades, pese a lo cual no dudó en señalar que si sería factible para ciertos grupos de países miembros el considerar la posibilidad de concluir tal modalidad de Convenio entre ellos, tomando como pauta el Convenio Modelo y sin perjuicio de las adaptaciones que fuera preciso realizar de acuerdo con los objetivos particulares de tales países²⁰.

Esto último, no obstante, tampoco se ha llevado a cabo, y la razón para ello ha venido dada, sin duda, por la falta de realización de la exigencia básica para la conclusión de convenios multilaterales de doble imposición, que no es otra, de acuerdo con CALLE SÁIZ²¹, que la de la existencia

19 Vid. «*Droit financier et fiscal européen*» Dalloz, París, 1972, págs. 176, 177.

20 Vid. «*Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio. O.C.D.E. 1977*» I.E.F., Madrid, 1978, p. 25.

21 Vid. su trabajo, ya citado, «Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional», p. 90. En el mismo sentido se manifiesta DE LA VILLA «Convenios fiscales de doble imposición», «*Comentarios a las Leyes tributarias y financieras. Tomo XIV, vol. 1*», Edersa, Madrid, 1982, p. 24.

de una previa armonización de las legislaciones fiscales de los países que manifiesten su voluntad de suscribir un convenio de esta naturaleza, lo cual está aún lejos de alcanzarse, por lo que tenía razón PALAO TABOADA²² cuando afirmó que no creía que en el próximo futuro se diese el salto de la bilateralidad a la celebración de un Convenio multilateral, habiéndose manifestado en análogo sentido RADLER²³ y MARZO CHURRUCA²⁴.

Por todo lo anterior, y retomando la afirmación antes trascrita de GONZÁLEZ POVEDA²⁵, es claro que en la cuestión de que venimos tratando únicamente tienen verdadera importancia, en el momento presente, los acuerdos bilaterales. Hay que tener en cuenta, con todo, que dichos tratados no suelen ser muy diferentes unos de otros y en ellos, como ha indicado A. BORRAS²⁶, se encuentran muchas veces repetidas determinadas cláusulas o todo el convenio se adapta, en líneas generales, a un convenio tipo o modelo de convenio, como sucede con los tratados concluidos en materia de doble imposición internacional siguiendo el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. Se consigue así a través de estos acuerdos bilaterales, pero con líneas comunes y sólo pequeños matices diferenciadores, una enorme facilidad en la tarea aplicadora e interpretativa de los mismos, y con ello —aunque efectivamente existan diferencias entre los Convenios Multilaterales y los Modelos de Convenio, pues aquéllos son obligatorios para un grupo de Estados parte, mientras que los últimos no tienen carácter obligatorio, sino orientativo²⁷ y naturaleza jurídica de mera recomendación²⁸— de hecho, un resultado bastante similar al que se podría alcanzar en presencia de un verdadero convenio multilateral.

22 Vid. «Convenios de doble imposición: una encuesta», en *«Doble imposición internacional»*, ob. cit. p. 627.

23 Vid. *«Corporate taxation in the Common Market»* Guides to European Taxation, Vol. II, Amsterdam, 1968, p. IV-C:2. Cit. por A. BORRAS *«La doble imposición problemas jurídico-internacionales»*, ob. cit. p. 96.

24 Vid. «Convenios de doble imposición: una encuesta», en *«Doble imposición internacional»*, ob. cit., págs. 649, 650.

25 Vid. nota 15.

26 En «Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», *«Estudios de doble imposición internacional»*, ob. cit., p. 32.

27 Vd. A. BORRAS, ob. ult. cit., p. 36.

28 Así lo indica A. XAVIER *«Direito tributario internacional do Brasil»*, Sao Paulo, 1977, p. 32.

3. Métodos para evitar la doble imposición internacional.

Los métodos para evitar la doble imposición internacional, que, como ya se señaló anteriormente, constituyen la auténtica respuesta a este problema, se reducen a dos: el de exención o reparto, y el de imputación o crédito, que paso seguidamente a analizar.

3.1. MÉTODO DE EXENCIÓN O REPARTO.

Según este método, el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, a las que considera exentas, o, dicho en otros términos, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero²⁹, hallándose la diferencia fundamental entre el mismo y el de imputación, que después será estudiado, en que el sistema de exención actúa sobre la base, mientras que el de imputación lo hace sobre las cuotas.

El sistema de exención presenta, a su vez, dos modalidades: la exención integral y la exención con progresividad.

La primera es aquélla en la que se prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen. En este caso, el Estado de residencia no puede tomar en cuenta esas rentas cuando calcula el tipo del impuesto aplicable al resto de la renta del mismo contribuyente.

La segunda, por el contrario, supone que el Estado de residencia tome en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, esto es, las rentas declaradas exentas, pero sólo a los efectos de calcular el tipo impositivo, que sólo se aplica a las rentas no exentas, es decir, a las obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del país extranjero de origen, debido a lo cual es claro que en este caso el gravamen se exigirá en el país de residencia a un tipo superior al aplicable según el método de exención integral.

Un ejemplo numérico nos permitirá comprender mejor el método de exención. Supongamos un residente en España con una renta total de 11.000.000 Ptas. en el año 1986, de la cual proceden del extranjero 2.000.000 Ptas., gravándose las rentas allí obtenidas a un tipo del 20%.

29 Vid. ABRIL ABADÍN «Métodos para evitar la doble imposición internacional», ob. cit. p. 167; DEL ARCO RUETE «Doble imposición internacional y Derecho tributario español», ob. cit. p. 289, y «Los convenios para evitar la doble imposición y las hipótesis alternativas de inversión extranjera», «Estudios de doble imposición internacional», ob. cit. p. 148; y A. BORRAS «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales», ob. cit. p. 70, quien denomina a este método, siguiendo la terminología de DALIMIER, «división de la materia imponible».

Con esta hipótesis, este método, en sus dos modalidades, arrojaría las cifras siguientes:

EXENCIÓN INTEGRAL

Impuesto español	
9.000.000 X 39'41%	3.546.900
Impuesto extranjero	
2.000.000 X 20%	<u>400.000</u>
Total carga impositiva	3.946.900

EXENCIÓN CON PROGRESIVIDAD.

Tipo de gravamen correspondiente a una renta de 11.000.000 Ptas. = 43'93%.

Impuesto español	
9.000.000 X 43'93%	3.953.700
Impuesto extranjero	
2.000.000 X 20%	<u>400.000</u>
Total carga impositiva	4.353.700

El método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral, ya que tiene en cuenta de un modo verdadero la capacidad impositiva de cada persona, cosa que no sucede con el otro método, que no sólo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo medio inferior al que hubiese correspondido de no existir dicha exención³⁰, y por ello mismo ha sido también al adoptado en el Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, que lo regula en su art. 23,A), que señala a estos efectos que: «1. 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, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en este otro Estado.

30 Vid. DEL ARCO RUETE «Doble imposición internacional y Derecho tributario español» ob. cit. p. 290, y A. BORRAS «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales», ob. cit. p. 72.

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

3.2. MÉTODO DE IMPUTACIÓN O CRÉDITO.

Este método consiste en que el Estado de residencia calcula el impuesto tomando como base el importe de todas las rentas del contribuyente, incluidas las obtenidas en el extranjero, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de las cuotas de su impuesto³¹.

Dicha imputación de los impuestos extranjeros sobre el impuesto devengado en el Estado de residencia puede también realizarse de dos formas distintas: la imputación integral y la imputación ordinaria.

Según la primera el Estado de residencia permite una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente, mientras que en base a la segunda el Estado de residencia sólo deduce una cantidad limitada a la fracción de impuesto correspondiente a las rentas que procedan del otro Estado.

Tomando los mismos datos que tuvimos en cuenta para el método de exención, veamos cuales son los resultados con el método de imputación:

IMPUTACIÓN INTEGRAL.

(a) Impuesto español	
11.000 X 43'93%	4.832.300
(b) Impuesto extranjero	
2.000.000 X 20%	400.000
(c) Impuesto final pagado en España (a-b)	4.432.300
(d) Total carga impositiva (c + b)	4.832.300

IMPUTACIÓN ORDINARIA.

(a) Impuesto español	
11.000.000 X 43'93%	4.832.300
(b) Impuesto extranjero	
2.000 X 20%	400.000

31 Vid. ABRIL ABADÍN «Métodos para evitar la doble imposición internacional», ob. cit., p. 157; DEL ARCO RUETE «Doble imposición internacional y Derecho tributario español» ob. cit. p. 291 y «Los convenios para evitar la doble imposición y las hipótesis alternativas de inversión extranjera», «Estudios de doble imposición internacional», ob. cit., p. 148 y A. BORRAS «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales», ob. cit., p. 74, quien llama a este método, de acuerdo con DALIMIER, «división del impuesto».

(c) Deducción impuesto extranjero

$$\text{Límite} = \frac{4.832.300 \times 2.000.000}{11.000.000} = 878.545$$

En este caso la cuantía de 400.000 ptas. satisfechas en el extranjero entra dentro del límite, por lo que se pueden deducir en su totalidad.

(d) Impuesto final pagado en España (a-b) 4.432.300

(a) Total carga impositiva (d + b) 4.832.300

Para comprender mejor este último supuesto, supongamos ahora que el tipo impositivo aplicable a las rentas percibidas en el extranjero fuese del 45% en lugar del 20% con el que se ha venido operando. En este caso tendríamos:

(a) Impuesto español
11.000.000 X 43'93% 4.832.300

(b) Impuesto extranjero
2.000.000 X 45% 900.000

(c) Deducción impuesto extranjero

$$\text{Límite} = \frac{4.832.300 \times 2.000.000}{11.000.000} = 878.545$$

Aquí, aunque el importe satisfecho en el extranjero ascendió a 900.000 ptas., la deducción máxima permitida es de tan sólo 878.545 ptas.

(d) Impuesto final pagado en España (a-c) 3.953.755

(e) Total carga impositiva (d + b) 4.853.755

A este último método, el de imputación ordinaria, es al que se refiere el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. en su artículo 23,B), que señala: «1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante el primer Estado deducirá:

a) Del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y

b) Del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente».

Señala A. BORRAS, siguiendo a DALIMIER³², que para que el sistema de imputación pueda aplicarse se requieren estas dos condiciones:

a) Es preciso que en cada uno de los Estados exista un impuesto que grave la materia considerada.

b) El contribuyente que pretenda que se haga la deducción tiene que justificar, ante las autoridades fiscales del Estado que la realiza, el montante exacto del impuesto devengado en el otro país.

El método de imputación es defendido por los países industrializados o exportadores de capital, que señalan que el mismo es más equitativo desde el punto de vista del país de residencia, pues cualquiera que sea el origen de las rentas se consigue la igualdad de trato fiscal entre todos los residentes de un país; mientras que, por el contrario, es atacado por los países en vías de desarrollo o importadores de capital, que esgrimen, como principal argumento frente a él el hecho de que suprime el atractivo que su menor tributación puede suponer, indicando que anula la eficacia de los incentivos fiscales para atraer la inversión extranjera³³.

Efectivamente estos incentivos fiscales pierden totalmente su fuerza con el método de imputación, que lo que pretende normalmente es que la suma total a pagar al Fisco sea al menos igual al impuesto a que daría lugar una renta interna igual³⁴, con lo que toda medida de trato fiscal favorable adoptada por un país importador de capital se anula por el incremento correspondiente del impuesto exigido por el país exportador³⁵. Por ello, al ser igual el impuesto, tanto si la renta es de origen externo o interno, puede decirse que el inversor adopta su decisión de invertir en función de otras

32 Ob. y pág. últ. cit.

33 Vid. ABRIL ABADÍN «Método para evitar la doble imposición internacional», ob. cit., págs. 160, 161.

34 Ob. últ. cit., p. 162.

35 Vid. M. CRUZ GÓMEZ «Incentivos fiscales al capital extranjero», *XX S.E.D.F.*, ob. cit. p. 728.

consideraciones que tienen relación con el mercado, tales como los riesgos de pérdidas, el rendimiento de las inversiones o la estabilidad política, prescindiendo de las diferencias de imposición.

El único medio de evitar la frustración que los países en vías de desarrollo experimentan ante la anulación de sus incentivos fiscales por parte del método de imputación, es la aplicación en los convenios de la cláusula «tax sparing» o imputación especial de impuestos no pagados³⁶, que implica que el país de residencia al imputar el impuesto extranjero ha de tener en cuenta no el impuesto realmente pagado, sino el que se habría pagado de no mediar esos incentivos.

4. Medidas unilaterales españolas y convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España.

Como señala GONZÁLEZ POVEDA³⁷ nuestras leyes fiscales siempre han tomado en consideración el fenómeno de la doble imposición internacional y han adoptado medidas para evitarlo total o parcialmente.

En cuanto a las medidas unilaterales, hay que señalar que tanto el I.R.P.F. como el I.S. siguen el método de imputación ordinaria con carácter general, salvo que un convenio de doble imposición obligue a adoptar el de exención.

En el I.R.P.F. dicho método se contempla en el art. 30 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que señala que: «En el caso de obligación personal de contribuir se deducirá de la cuota de este impuesto la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a ingresos computados en el impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base imponible gravada en el extranjero.

36 Vid. DEL ARCO RUETE «Doble imposición internacional y Derecho tributario español» ob. cit., p. 292 y GONZÁLEZ POVEDA «Tributación de no residentes», ob. cit., p. 39.

Dicha cláusula ha sido objeto de especial atención por parte de DE LUIS «La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los convenios para evitar la doble imposición internacional», «Estudios de doble imposición internacional», ob. cit., págs. 287 y sigs.

37 En «Tributación de no residentes», ob. cit. p. 40.

A estos efectos, el tipo medio efectivo se determinará restando de la cuota íntegra del impuesto las deducciones señaladas en esta Ley, excepto la contemplada en la letra i) del art. 29»³⁸.

Para comprender mejor este caso supongamos que un residente en España haya tenido una base imponible en el ejercicio de 1986 de 9.000.000 ptas., de la cual corresponde a rendimientos gravados en el extranjero al 40% la cantidad de 1.000.000 ptas., siendo las deducciones personales y en concepto de gastos e inversiones de 415.000 ptas., y habiendo ingresado por retenciones a cuenta 323.000 ptas.

La liquidación del impuesto sería:

Cuota íntegra:

9.000.000 X 39'41% 3.546.900

Deducciones:

Personal, gastos e inversiones 415.000

3.131.900

Tipo medio efectivo:

$\frac{3.131.900 \times 100}{9.000.000} = 34'79\%$

9.000.000

Compensación impuestos

extranjeros: 1.000.000 X 34'79% 347.900

Diferencia 2.784.000

A deducir:

Retenciones a cuenta 323.000

A ingresar: 2.784.000 - 323.000 = 2.461.000

En cuanto al I.S., este método se recoge en el art. 24.4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que indica que: «En los casos de obligación personal, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

b) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por esos rendimientos si se hubiesen obtenido en territorio español»³⁹.

³⁸ Lo mismo se indica en el art. 128 del Reglamento del I.R.P.F.

³⁹ Dicha cuota se debe entender que es la íntegra. Vid. en este sentido MORENO CE-

Dicho precepto es desarrollado en los artículos 175 y 176 del Reglamento del I.S., aprobado por R.D. 2631/1982, de 15 de octubre. El primero de ellos se limita a copiar lo dispuesto por la Ley, si bien añade un segundo párrafo, que señala: «La cuota a que se refiere la letra b) del número anterior será la que resulte de aplicar el tipo de gravamen a los rendimientos netos e incrementos de patrimonio procedentes del extranjero»⁴⁰, mientras que el art. 176 proporciona las reglas de cálculo de la base para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

Para finalizar la cuestión relativa al I.S. resta señalar que en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas, a diferencia del criterio general expuesto, se admite el método de exención para eliminar la doble imposición internacional que pueda ocasionarse por los resultados obtenidos y gravados en el extranjero, y así se dispone en su art. 13 que: «Cuando una Agrupación de Empresas o Unión Temporal del Empresas inscrita en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda, residente en España, opere en el extranjero, las Empresas miembros podrán acogerse por los resultados procedentes del extranjero, al método de exención con progresividad, o simple, según se

REZO «*El impuesto sobre Sociedades. Régimen general*», Ed. Pirámide, Madrid, 1981, p. 226; QUINTAS BERMÚDEZ «*Comentarios al Reglamento del impuesto sobre Sociedades*». Ed. Civitas. Madrid, 1984, p. 684 y COLMENAR VALDES «La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española», *Impuestos*, tomo I, 1985, p. 626.

40 Obsérvese que, según la ley, la deducción hace referencia a «rendimientos» y no a «incrementos de patrimonio», por lo que, según los términos de la misma, no estarían incluidos en la hipótesis del precepto los impuestos extranjeros satisfechos por razón de plusvalías obtenidas. El párrafo 2 del art. 175 del Reglamento, transcrito en texto, parece apuntar con criterio distinto. Ello sin embargo, entiendo tiene razón COLMENAR VADES «La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española», ob. cit., p. 625, cuando indica que el precepto reglamentario no tiene por objeto extender el ámbito de los impuestos extranjeros deducibles, comprendiendo también los que recaigan sobre los incrementos de patrimonio, sino ampliar el límite de la cuantía deducible por razón de los impuestos extranjeros que hayan gravado rendimientos.

En el mismo sentido se manifiesta GONZÁLEZ PÓVEDA «*Tributación de no residentes*», ob. cit. op. 40, manteniendo, sin embargo, opinión contraria NADAL OLLER «Deducciones por rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero», «*Estudios del Impuesto sobre Sociedades*», Mutualidad benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y tributarios, Barcelona, 1983, p. 449.

trate de Empresa individual o social», mientras que su art. 14 preceptúa que: «El sistema de exención previsto en el artículo anterior será aplicable a las Empresas miembros residentes en España que participen en obras, servicios o suministros, que se realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a nuestras Uniones Temporales⁴¹.

En este caso, para disfrutar de tal sistema será necesario solicitarlo del Ministerio de Hacienda aportando información similar a la exigida para las Uniones residentes en España».

En cuanto a los convenios suscritos por nuestro país para evitar la doble imposición internacional, hay que señalar que el método más utilizado es el de exención con progresividad, y así se recoge con carácter general y sin perjuicio de excepciones puntuales en los tratados celebrados con Austria, Checoslovaquia, Bélgica, Dinamarca, Francia, R.F. de Alemania, Japón, Noruega, Países Bajos, Polonia, Marruecos y Suiza, si bien tampoco faltan convenios en donde el método empleado es el de imputación ordinaria, buena muestra de lo cual tenemos en los Convenios suscritos con Brasil, Canadá, Italia, Portugal, Reino Unido, Rumania y Suecia, que asimismo contienen alguna excepción al método señalado para algunos problemas específicos.

Por último, por lo que se refiere a la cláusula del «tax sparing» hay que indicar que la misma aparece en gran número de los tratados celebrados por España para evitar la doble imposición internacional, si bien su alcance no es idéntico en todos ellos, ni tampoco el carácter recíproco de la misma. Así tenemos que mientras unos convenios, como sucede en los suscritos con Canadá, Dinamarca, Japón, Finaladía, Noruega y Suecia, se

41 Este segundo condicionamiento, en opinión de BUIREU GUARRO «Régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial y regional», *«Comentarios a las Leyes tributarias y financieras. Tomo XVIII. Vol. 1. Régimenes especiales»* Edersa, Madrid, 1983, p. 308, presenta ciertas dificultades a la hora de decidir si las múltiples fórmulas de cooperación existentes se pueden considerar o no análogas a la construcción española. El «groupement d'intérêt économique» francés constituye una de las fórmulas asociativas más extendidas y más parecidas a nuestra Unión Temporal de Empresas; sin embargo, el «groupement» tiene personalidad jurídica y plena capacidad de obrar, y basta esta sola característica para diferenciarlo radicalmente de nuestras Uniones. Por otra parte, el «groupement européen de coopération» se configura con una «capacidad jurídica mínima» suficiente para ser titular de derechos y obligaciones, pero, en cambio, conoce serias restricciones en orden a la dimensión de las empresas que pueden formar parte del mismo.

admite la imputación de impuestos no pagados sobre los dividendos, intereses y cánones, otros, los celebrados con Bélgica, R.F. de Alemania y Suiza, sólo la admite en relación con los intereses, mientras que el realizado con los Países Bajos únicamente la reconoce en materia de cánones, a los cuales hay que añadir los suscritos con Francia y Reino Unido, en donde se contienen disposiciones muy particulares sobre la cuestión, y los que han tenido lugar con Austria, Italia, Portugal, Polonia, Checoslovaquia y Rumanía, en donde se recoge dicha cláusula.

En cuanto a la reciprocidad respecto a la cláusula del «tax sparing», sólo los convenios con Finlandia y Brasil la aplican en las rentas procedentes de ambos Estados contratantes. En los restantes, por el contrario, únicamente la aplica el otro Estado contratante sin que España haga una concesión paralela. Caso excepcional, sin embargo, como pone de relieve GONZÁLEZ POVEDA⁴², es el convenio suscrito con Marruecos, en el que España reconoce a favor de este país la imputación de impuestos no pagados, aunque sólo en relación con los intereses, sin que se establezca con carácter recíproco para nuestro país.

42 En «Tributación de no residentes», ob. cit., p. 50.