

**LA INCOMPATIBILIDAD ENTRE
LOS MÉTODOS DE IMPUTACIÓN
Y EXENCIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES A LA LUZ
DE LA DOCTRINA DEL TEAC**

Josep CAMÍ CASALS

Abogado

Freshfields Bruckhaus Deringer LLP

RESUMEN

El presente comentario analiza la resolución del TEAC de 10 de octubre de 2007, en la que se examina la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional a rentas procedentes de un establecimiento permanente localizado en un territorio calificado como paraíso fiscal. En esencia, el TEAC sostiene que la deducción prevista en el art. 29 de la Ley 43/1995 no es aplicable al tratarse de rentas procedentes de un paraíso fiscal. En opinión del autor, la tesis del TEAC debe ser rechazada, por cuanto supone la indebida extensión de los requisitos establecidos para la aplicación del método de exención (arts. 20 *bis* y 20 *ter* de la Ley 43/1995) a las disposiciones reguladoras del método de imputación (arts. 29 y 30 de la Ley 43/1995). En síntesis, la aplicación de dicho criterio supondría una infracción del principio de legalidad y resultaría incompatible con la finalidad del método de imputación.

ABSTRACT

This article summarizes the judgment issued by the Spanish Central Administrative Court (TEAC), dated 10 October 2007, where such court analyses the application of the ordinary credit method regulated under Article 29 of Law 43/1995 on the foreign tax levied on income derived from a permanent establishment located in jurisdictions classified as tax havens. The author disagrees with the reasoning of the Spanish Central Administrative Court, as it extends the specific requirements to apply the exemption method (articles 20 *bis* and 20 *ter* of Law 43/1995) to the application of the ordinary credit method (articles 29 and 30 of Law 43/1995). The author concludes that this position should not be deemed to be in line with the purpose of the methods to avoid international double taxation provided for Spanish law, as it would unduly restrict the application of the ordinary credit method to residual cases.

1. HECHOS

La resolución del TEAC, de fecha 10 de octubre de 2007, resuelve las reclamaciones económico-administrativas promovidas por la entidad XT, S.A., sociedad dominante de un grupo consolidado, contra un acuerdo de liquidación y dos acuerdos de imposición de sanciones, relativos al IS, ejercicio 2001 (la Resolución).

A pesar de que en la Resolución se analizan diversos extremos, por su especial interés, centraremos la exposición en el análisis que realiza el TEAC sobre la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional, establecida en el art. 31 del TRLIS, y que ha sido desarrollada en el Fundamento de Derecho Octavo de la Resolución.

Antes de proceder a la descripción de los hechos, debe observarse que la AN, en su sentencia de fecha 25 de octubre de 2007 (LA LEY 175934/2007), resolvió un recurso planteado por XT, S.A., correspondiente a la deducción por doble imposición internacional practicada por dicho sujeto pasivo en el ejercicio 1997, cuyos antecedentes de hecho resultan ser sustancialmente idénticos a los de la Resolución. A la luz de lo anterior, y al objeto de facilitar su comprensión, complementaremos la exposición fáctica realizada en la Resolución con algunos datos expuestos en la mencionada sentencia de la AN. Consiguientemente, los antecedentes de hecho podrían resumirse como sigue:

— XZ, S.A., sociedad dependiente del grupo consolidado, es titular del 50% de las acciones de una sociedad denominada AU,

domiciliada en el Reino Unido, la cual es cotitular, junto con otras compañías extranjeras, de un campo de petróleo en el Emirato de Dubai, integrado en los Emiratos Árabes Unidos.

— El 50% del petróleo obtenido por AU en el mencionado campo de petróleo se vendía a XZ, S.A., quien a su vez lo revendía a diferentes refinerías españolas. Debe observarse que, según pacto entre socios, el precio de adquisición y venta de AU coincidía con el coste para ésta, por lo que AU no obtenía resultados de su actividad.

— El decreto regulador del *Income Tax* en Dubai (el *Income Tax*), promulgado en 1969, recoge una figura impositiva bajo la cual los beneficios procedentes de la explotación de petróleo se sujetan a imposición en el mencionado territorio, siendo sus características principales las siguientes:

- La participación del Soberano de Dubai en los beneficios procedentes de la exportación de petróleo crudo producido en el área de la concesión era del 55%. Adicionalmente, dicho Soberano tenía una participación del 29% por otros conceptos.

- En cuanto a su estructura de liquidación, las magnitudes a considerar son las siguientes:

- Los ingresos se corresponden con el producto de los barriles exportados por el precio fiscal («posted price») fijado por el Gobierno de Dubai. Podría definirse el concepto de «precio fiscal» como aquel precio fijado arbitrariamente por un Estado para la exportación de un determinado producto. En general, la fijación de «precios fiscales» suele ser propia de Estados exportadores de recursos energéticos y éstos no tienen que estar necesariamente correlacionados con el precio de venta del producto en el mercado.

- Los gastos deducibles son los costes de explotación y perforación, además de un «royalty» equivalente al 20% de los ingresos.

- Sobre el beneficio así calculado, se aplica un tipo de gravamen del 55%.

— En el ejercicio 2001, XZ, S.A., que operaba en Dubai por medio de un EP, contabilizó como gasto la totalidad del gravamen dubaití (esto es, el 84% que percibe el Soberano de Dubai), realizando posteriormente un ajuste positivo al resultado contable por la parte del *Income Tax* antes aludido (i. e., aproximadamente un 55%).

— En virtud de lo anterior, XZ, S.A. consideró que el *Income Tax* era un «gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS» y, de conformidad con el art. 29 de la Ley 43/1995, aplicó la deducción para evitar la doble imposición internacional.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

El TEAC inicia el análisis de la cuestión poniendo de manifiesto que ya había examinado previamente la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional en supuestos de obtención de rentas en paraísos fiscales. En particular, fue en su resolución de 20 de junio de 2003, a propósito de la reclamación económico-administrativa interpuesta por XZ, S.A. en relación con la liquidación del IS correspondiente al ejercicio 1992. Sin embargo, dicha resolución realizaba el análisis a la luz del art. 24.4 de la Ley 61/1978, normativa que presenta algunas diferencias con el actual régimen de corrección de la doble imposición internacional.

Pues bien, al objeto de centrar la cuestión, en el Fundamento de Derecho Quinto y siguientes de la Resolución se reproduce el texto de la sentencia de la AN, de fecha 21 de diciembre de 2006 (LA LEY 181068/2006), que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la mencionada resolución del TEAC.

En dicha sentencia, la AN adoptó una posición más flexible en el análisis tanto de la naturaleza del *Income Tax* como de los medios de prueba aportados por la recurrente para acreditarla, cuestionando abiertamente el criterio seguido por la Inspección. De la exposición realizada por la AN, destacaríamos lo siguiente:

— Se considera que el *Income Tax* no es un impuesto específico o exclusivo de la actividad de explotación petrolífera. Según la AN, éste debería ser calificado como un impuesto personal y directo, que sujeta a gravamen el conjunto de las rentas obtenidas en Dubai por el sujeto pasivo durante un ejercicio fiscal, sin que el distinto tratamiento de las deducciones y de la estimación de los ingresos sea determinante de una diferencia insalvable a la hora de configurarlo como un gravamen análogo al IS.

— Una interpretación teleológica de la Ley lleva a concluir que la cuestión verdaderamente trascendente es verificar que los rendimientos obtenidos en el extranjero hayan sido objeto de gravamen por obligación real en el país de su obtención.

— A estos efectos, la sentencia de la AN indica que la definición de «impuesto de naturaleza análoga» establecida en el art. 21 del TRLIS resulta ser una interpretación auténtica del concepto. Es decir, la AN sostiene que podrá aplicarse dicha definición a la deducción para evitar la doble imposición internacional prevista en el art. 31 del TRLIS, cuya redacción es aparentemente más restrictiva.

— Asimismo, la AN considera que los medios de prueba aportados, consistentes en una traducción de la legislación aplicable al pago, que verifica la condición de sujeto pasivo de XZ, S.A., y un certificado oficial que acredita que la sociedad AU ha pagado en nombre y por cuenta de XZ, S.A. (sucursal en Dubai) la cuota del *Income Tax*, deberían ser considerados como medios de prueba suficientes para acreditar que XZ, S.A. ha satisfecho efectivamente un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS en Dubai.

— Respecto del lugar de realización de la renta, que la Inspección localizaba en España, la AN sostiene que tal argumentación se apoya en una base probatoria insuficiente. En esencia, el anterior razonamiento estaba basado en el hecho que los contratos de venta de petróleo se habían perfeccionado en España. La AN niega dicha conclusión apoyándose en la falta de información acerca de las compraventas, circunstancia que impide sostener sólidamente tal criterio.

— Por último, la AN sostiene que no existe restricción alguna en la Ley 61/1978 por razón de la procedencia territorial de las rentas obtenidas en el extranjero, fuera de los casos introducidos por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Pues bien, en primer lugar, el TEAC delimita que algunos de los argumentos y conclusiones de la AN son plenamente aplicables al ejercicio 2001, y no constando que dicha sentencia haya sido recurrida, acoge parcialmente la tesis de la sociedad recurrente. Específicamente, considera el *Income Tax* dubaití como un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS y, además, suscribe que la renta que ha originado ese gravamen ha de entenderse obtenida en Dubai a través de un EP.

Sin embargo, se distancia de la tesis expuesta por la AN en relación con la incidencia de la calificación del emirato de Dubai, integrado en los Emiratos Árabes Unidos, como paraíso fiscal en el ejercicio 2001, a la luz de lo establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

En primer lugar, el TEAC especifica que la sentencia de la AN se refiere al ejercicio 1992, en el que era aplicable la Ley 61/1978, mientras que en el ejercicio objeto de análisis (*i. e.*, 2001), estaba en vigor la Ley 43/1995.

Una vez sentado lo anterior, la Resolución describe brevemente las principales características de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional respecto de aquellas rentas obtenidas a través de un EP, desarrolladas por los arts. 20 *ter* y 29 de la Ley 43/1995. Como es sabido, el art. 20 *ter* de la Ley 43/1995 no resulta aplicable en aquellos supuestos en los que el EP se halla situado en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. A estos efectos, el TEAC se detiene en la interpretación que debe darse al apartado 3.c) del art. 20 *bis*, que analiza la incompatibilidad entre los mecanismos de imputación y exención, y que resulta aplicable en virtud de la remisión efectuada por el apartado 4 del art. 20 *ter*. El tenor literal del referido artículo era el siguiente:

«3. No se aplicará la exención prevista en este artículo:

A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, *si procede*, la deducción establecida en los arts. 29 o 30 de esta Ley».

Una vez descrito el régimen legal, el TEAC interpreta que la redacción del apartado 3.c) del art. 20 *bis* impediría aplicar el art. 29 de la Ley 43/1995 si la renta procediera de un paraíso fiscal. Así pues, en virtud de la remisión realizada por el apartado 4 del art. 20 *ter*, el TEAC argumenta que en el supuesto de rentas obtenidas mediante EP debería estarse a la misma conclusión. El citado Tribunal da especial relevancia a la mención «*si procede*», que supone, en su opinión, la implícita exclusión del método de imputación cuando no «*proceda*» el método de exención.

En virtud de lo anterior, teniendo en cuenta que los Emiratos Árabes Unidos eran considerados paraíso fiscal en el ejercicio 2001, concluye el TEAC que no procede la aplicación del art. 29 de la Ley 43/1995 al no cumplirse los requisitos establecidos en el art. 20 *ter* de la Ley 43/1995.

3. COMENTARIO

Como es sabido, el ordenamiento tributario español ha dispuesto dos mecanismos para corregir la doble imposición internacional, con requisitos claramente diferenciados: el método de imputación y el método de exención, que operan juntamente con las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición, en el caso que éstos resulten de aplicación.

En mi opinión, las conclusiones de la Resolución quiebran la finalidad de los mecanismos para corregir la doble imposición internacional establecido en el TRLIS. En esencia, considero que seguir la tesis expuesta por el TEAC supone desatender el mandato del legislador e interpretar los arts. 21 y 22 del TRLIS de forma contraria a su propia finalidad, pudiendo oponerse los siguientes argumentos:

— Inconsistencia con los principios generales de los métodos de imputación y exención.

— Incoherencia con la tesis de la DGT sobre la aplicación del método de imputación.

— Incompatibilidad con la estructura de liquidación del IS.

— Contradicción con la tesis mayoritaria de la doctrina.

— Extensión indebida de las medidas «antiparaiso» al método de imputación; y

— Cumplimiento (y adecuada acreditación) por el sujeto pasivo de los requisitos establecidos en el art. 31 del TRLIS.

Una vez expuestos los argumentos contrarios a la tesis del TEAC, se procederá a valorar las implicaciones prácticas derivadas de la Resolución. Un análisis preliminar lleva a concluir que las reflexiones jurídicas respecto de la aplicabilidad del régimen de imputación son de gran calado a la luz de los numerosos países y territorios que siguen teniendo la consideración de paraísos fiscales y la potencial doble imposición que puede derivarse.

Sin embargo, los efectos de la tesis seguida en la Resolución no sólo se despliegan en ese ámbito particular sino que tienen un alcance general, ya que afectan a la propia estructura de corrección de la doble imposición internacional del TRLIS. En mi opinión, de seguirse la posición sostenida por el TEAC, se estarían modificando sustancialmente los requisitos establecidos por el TRLIS para corregir la doble imposición internacional a través del método de imputación, y dichos requisitos adicionales podrían ser aplicables no únicamente a las rentas obtenidas a través de EP sino también a dividendos o participaciones en beneficios pagados por entidades no residentes en territorio español. Por ello, abordaré el análisis de la Resolución no sólo refiriéndome a los efectos sobre la aplicación del art. 31 del TRLIS, que es la cuestión directamente analizada, sino incidiendo a su vez en las potenciales consecuencias sobre la aplicación del art. 32

del TRLIS, que regula la deducción para evitar la doble imposición «económica» internacional respecto de dividendos y participaciones en beneficios.

3.1. Análisis crítico de la Resolución

3.1.1. Inconsistencia con los principios generales de los métodos de imputación y exención

La tesis seguida por el TEAC a la hora de valorar la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional prevista en el art. 31 del TRLIS resta virtualidad al mandato del legislador por el cual se establecieron dos métodos diferenciados para corregir la doble imposición internacional: el método de imputación y el método de exención.

Al objeto de centrar la cuestión abordada por el TEAC, entiendo necesario recurrir a una breve exposición sobre la introducción del método de exención en el ordenamiento tributario español. Fue el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, posteriormente convalidado por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (Ley 6/2000), el que perfeccionó los mecanismos de corrección de la doble imposición en las rentas de fuente extranjera. Tal como rezaba su exposición de motivos, el propósito que subyacía en el cambio de un sistema de deducción (arts. 29 *bis* y 30 *bis* de la Ley 43/1995) por un sistema de exención (arts. 20 *bis* y 20 *ter* de la Ley 43/1995) era favorecer «la internacionalización de las empresas españolas al mejorar su posición competitiva en el ámbito internacional». Como ha señalado reiteradamente la doctrina, el tránsito del modelo de deducción al modelo de exención suponía, a su vez, el cambio de un modelo basado en la neutralidad de exportación de capitales por otro basado en la neutralidad de importación de capitales.

Algunos autores han señalado que la renuncia del estado español a gravar determinadas rentas de fuente extranjera, que puede resultar

en un tipo efectivo de gravamen sobre éstas inferior a aquel aplicado sobre las rentas de fuente doméstica, debe estar asociada al cumplimiento de unos requisitos más severos, de entre los que destacan la naturaleza empresarial de las rentas objeto de exención y la sujeción a un determinado umbral de tributación.

Sin embargo, la introducción del método de exención de ninguna manera supuso la eliminación del mecanismo de imputación. El principio de tributación por renta mundial, recogido en el art. 4 del TRLIS, exige que se prevean mecanismos de corrección de la doble imposición tanto jurídica como económica en la medida que las rentas de fuente extranjera sean integradas en la base imponible. En ese contexto, el mecanismo de imputación podría considerarse, con carácter general, como un segundo umbral de corrección de la doble imposición. A su vez, dicho mecanismo resulta ser una salvaguarda al principio de capacidad económica ya que, si no estuviera previsto, se estaría gravando doblemente la misma manifestación de renta.

Al objeto de interpretar la norma que regula la incompatibilidad entre los regímenes desarrollados por los actuales arts. 21 y 22 del TRLIS y 31 y 32 del TRLIS, resulta ilustrativo señalar la posición tomada por el legislador respecto de la incompatibilidad entre el art. 29 de la Ley 43/1995 (trasunto del actual art. 31 del TRLIS) y el art. 29 bis de la Ley 43/1995, en el que se regulaba la deducción para evitar la doble imposición internacional en el caso de rentas obtenidas a través de EP.

Con anterioridad a la entrada en vigor del actual método de exención, se arbitró un mecanismo de exención modificada que, como han señalado los autores, aproximó notablemente el grado de eliminación de la doble imposición interna e internacional. De igual manera que en la situación actual, durante su período de vigencia el art. 29 bis de la Ley 43/1995 coexistió con la «norma general» de corrección de la doble imposición internacional, es decir, con el régimen de imputación. Es preciso remarcar que el art. 29 bis, de igual manera que el actual art. 22 del TRLIS, no era aplicable a rentas obtenidas en paraísos fiscales.

La propia exposición de motivos del Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, convalidado por la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, establecía de forma inequívoca que el «método de imputación continúa siendo de aplicación para aquellos sujetos pasivos que así lo deseen o bien que no cumplan con los requisitos previstos para la aplicación del método de exención».

Esa posición ha sido acogida por la AN en su sentencia de 17 de diciembre de 2007 (LA LEY 221874/2007), en la que confirma las pretensiones de la entidad recurrente, que sostenía la facultad del sujeto pasivo de optar por el método de imputación o de exención modificada, sin que existiera ninguna limitación ni requisitos particulares para ello. No obstante lo anterior, cabe tomar en consideración que el art. 29 *bis* de la Ley 43/1995 establecía con mayor claridad las reglas de incompatibilidad entre ambas figuras («La deducción prevista en el apartado 1, será incompatible con las deducciones para evitar la doble imposición establecidas en el presente capítulo»).

Sin embargo, en mi opinión, este antecedente ilustra cuál debería ser la interpretación de las disposiciones que analizan la incompatibilidad entre el método de imputación y el actual método de exención. En consecuencia, cabría oponer a los argumentos expuestos en la Resolución que éstos resultan contrarios a los principios generales de los métodos de imputación y exención, dado que suponen una extensión injustificada de los requisitos establecidos para la aplicación del método de exención y contradicen la voluntad del legislador. Además, tal como expondré a continuación, una tesis distinta relegaría la aplicación del método de imputación a supuestos claramente residuales.

3.1.2. Incoherencia con la tesis de la DGT sobre la aplicación del método de imputación

Como he señalado anteriormente, la doctrina del TEAC no desplegaría únicamente sus efectos sobre las rentas obtenidas a través

de EP, sino que su alcance también podría extenderse a los dividendos y participaciones en beneficios de fuente extranjera. La anterior aseveración se basa en que la tesis de la Resolución se centra en la interpretación del apartado 3.c) del art. 21 del TRLIS, que regula el método de exención para dividendos y plusvalías de fuente extranjera, en virtud de la remisión que realiza el apartado 4. del art. 22 del TRLIS. En consecuencia, puede analizarse la coherencia de la tesis del TEAC mediante la revisión de la doctrina administrativa sobre la aplicación del método de imputación a dividendos y participaciones en beneficios de fuente extranjera (arts. 31 y 32 del TRLIS).

Sobre esta cuestión, resulta ilustrativa una reciente consulta vinculante de la DGT, de fecha 14 de abril de 2008 (LA LEY 1299/2008), en la que se analizan una serie de operaciones de reestructuración. Pues bien, en virtud de una operación de canje de valores, una entidad residente en España (A) aportaría las acciones de otra sociedad residente en España (B), dedicada al arrendamiento de inmuebles comerciales sitios en España, a una entidad *holding* francesa (F), que se encargaría de la coordinación de la gestión de todo el patrimonio inmobiliario del grupo a nivel internacional. Según se expone en la mencionada consulta, es previsible que más del 15% de los ingresos de F procedan del reparto de dividendos de la sociedad B. Considerando lo anterior, el sujeto pasivo consulta sobre la potencial aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos, prevista en el art. 32 del TRLIS, para recuperar la doble imposición económica subyacente, asumiendo que no se cumplirán los requisitos para aplicar el art. 21 del TRLIS.

Entre otras manifestaciones, la DGT concluye que la deducción prevista en el art. 32 del TRLIS será aplicable «siempre que dichas participaciones cumplan los requisitos exigidos en el citado artículo». Es decir, en ningún momento la DGT se remite a los requisitos del art. 21 del TRLIS para evaluar la aplicación de la deducción prevista en el art. 32 del TRLIS. Es más, en la propia consulta se manifiesta que no concurrirán los requisitos para aplicar el método de exención al percibir la sociedad F beneficios de fuente española en un porcen-

taje superior al 15%; y esta circunstancia no es considerada relevante para el análisis de la aplicación del art. 32 del TRLIS.

Por lo tanto, la propia doctrina de la DGT ha interpretado los métodos de imputación y exención como vías independientes para la corrección de la doble imposición internacional. En la medida que el TRLIS no establece ninguna vinculación entre ambos métodos, seguir la interpretación del TEAC, que sujeta la aplicación del método de imputación a la concurrencia de los requisitos establecidos para el método de exención, supone una clara vulneración del principio de legalidad y reduce sustancialmente el ámbito de aplicación del método de imputación.

3.1.3. Incompatibilidad de la interpretación del TEAC con la estructura de liquidación del IS

De la lectura de la Resolución puede extraerse la errónea conclusión que el TRLIS ha dado al método de exención un carácter preferente. Concretamente, el TEAC sostiene que «el sujeto pasivo puede optar por aplicar el art. 29 de la LIS y, por tanto, integrar en su base imponible las rentas de aquellos EP que cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 del citado art. 20 ter de la LIS».

Pues bien, esa tesis no ha sido acogida por buena parte de la doctrina. En particular, MAROTO SÁEZ indica que «el mandato del art. 21 es de desconocer la renta, esto es, la renta no computa cuando estamos formando la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en tanto que el mandato del art. 31 es primero, el de integrar la renta en la base imponible y en segundo lugar, deducir el impuesto extranjero a nivel de cuota». Pese a que los arts. 21 y 22 del TRLIS se hallan recogidos en el Título IV del TRLIS, correspondiente a la base imponible, su aplicación es opcional y en cualquier caso posterior a la integración de las rentas que se produce en virtud del art. 10.3 del TRLIS. En consecuencia, puede afirmarse que el TRLIS considera como preferente el método de imputación. Por el contrario, de la tesis sostenida por el TEAC puede inferirse que la imputación de las

rentas de fuente extranjera en la base imponible (y la consiguiente aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional) únicamente es posible en la medida que se cumplan los requisitos establecidos para aplicar el método de exención y, además, se renuncie a su aplicación. En mi opinión, la anterior interpretación supondría desatender el mandato realizado por el art. 10.3 del TRLIS, razón por la cual ésta debe ser rechazada.

3.1.4. Posición mayoritaria de la doctrina científica en el análisis de la incompatibilidad entre el método de imputación y el método de exención

El análisis respecto de la incompatibilidad entre los métodos de imputación y de exención ha sido una cuestión tradicionalmente abordada por la doctrina. En términos generales, puede afirmarse que una buena parte de ésta no ha seguido las tesis expuestas en la Resolución, al no supeditar la aplicación de los arts. 31 y 32 del TRLIS a la concurrencia de los requisitos establecidos para aplicar el método de exención (entre otros, LÓPEZ SANTACRUZ, MAROTO SÁEZ, LÓPEZ RIBAS, DE LA PUENTE MARTÍN, MEDINA CEPERO).

Sin embargo, la posición de la doctrina no es unívoca. Existe otro sector que acoge una interpretación más restrictiva de la norma y considera que la aplicación del método de imputación debe quedar subordinada al cumplimiento de algunos de los requisitos establecidos para aplicar el método de exención. En particular, SANZ GADEA interpreta que la facultad de renuncia a la exención debe estar sujeta a determinadas limitaciones, pero sin que ello suponga la extrapolación de los requisitos generales para la aplicación del método de exención al método de imputación. El referido autor sostiene que la aplicación del método de imputación «no podrá tener por efecto impedir la aplicación de las restricciones a la exención de rentas positivas del art. 21.2 del TRLIS ni las relativas a la integración en la base imponible de pérdidas o depreciaciones del art. 21.4 del TRLIS». Es decir, SANZ GADEA únicamente restringe la aplicación del método de imputación en aquellos supuestos previstos en los apartados 2. y 4.

del art. 21 del TRLIS, tratando de prevenir ciertos casos de desimposición. Con independencia de que la aplicación de las mencionadas restricciones resulta cuanto menos discutible, ya que nada dicen los arts. 31 y 32 del TRLIS al respecto, es revelador que dicho autor, pese a hacer una lectura notoriamente finalista —e incluso extensiva— de la norma, no considere aplicables los requisitos establecidos en el apartado 1 de los arts. 21 y 22 del TRLIS.

Todo lo anterior me lleva a concluir que la tesis sostenida por el TEAC no ha encontrado predicamento dentro de la doctrina más reciente sobre esta cuestión.

3.1.5. Improcedencia de la aplicación de las medidas «antiparaíso»

La normativa tributaria española ha incorporado una serie de medidas, principalmente en el ámbito de la imposición directa, que tienen por objeto restringir la aplicación de determinados beneficios fiscales o bien establecer normas especiales de cautela en atención a la procedencia de las rentas de países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Con carácter previo al análisis de la posición tomada por los autores, obsérvese que no se prevé ninguna restricción respecto de la procedencia de las rentas en la redacción de los arts. 31 y 32 del TRLIS. La sentencia de la AN de 21 de diciembre de 2006, antes citada, señala en relación con la interpretación que debe hacerse de las normas «antiparaíso» que «cuando el legislador adopta el propósito de ajustar o variar los efectos jurídicos de las operaciones o negocios por razón del origen territorial lo hace de manera explícita, con referencia circunstanciada a cada uno de los casos en que tal circunstancia tiene influencia, lo que conlleva, por la fuerza de las cosas, la exclusión de los supuestos en que no se contienen tales salvedades o matizaciones».

Adicionalmente, resulta conveniente traer a colación las tesis de los autores que han analizado las medidas «antiparaíso» recogidas en

la normativa tributaria española. Pues bien, la doctrina más reciente sobre esta cuestión (FERRE NAVARRETE, MARTOS, OGEA RUIZ) no incluye los arts. 31 y 32 del TRLIS dentro del catálogo de artículos que prevén algún tipo de restricción atendiendo al origen territorial de las rentas. Incluso uno de los autores citados (OGEA RUIZ) hace mención explícita a esta cuestión, indicando que los «arts. 31 y 32 del TRLIS no contienen ninguna norma especial en relación con los paraísos fiscales, dado que, al tratarse de sistemas de imputación, no suponen ningún beneficio fiscal cuando no se ha producido tributación efectiva en el extranjero». En mi opinión, el mencionado autor parte de la premisa que los paraísos fiscales no gravan las rentas generadas en su territorio, cuando lo cierto es que no siempre es así.

Tal como se ha expuesto, XZ, S.A. ha integrado en la base imponible las rentas obtenidas en Dubai mediante el ejercicio de su actividad económica y ha probado fehacientemente haber soportado el gravamen extranjero, por lo que en su conducta no subyace ningún atisbo de actuación defraudatoria. Es más, como señala acertadamente la AN, «la selección del país donde se desarrolla la actividad económica no viene determinada por razones de índole fiscal, esto es, no se desarrolla aquélla en Dubai por el hecho de ser un paraíso fiscal, sino que la realización de la actividad económica y la consiguiente obtención de ingresos obedece a la existencia, en dicho emirato, de yacimientos petrolíferos (...)».

En opinión de la doctrina, las normas «antiparaíso», más allá de impedir que el sujeto pasivo se beneficie de la benignidad del régimen impositivo de un determinado territorio, persiguen sancionar la inexistencia de intercambio de información a efectos tributarios, denegando la aplicación de determinados beneficios fiscales. Sin embargo, los arts. 31 y 32 del TRLIS no deben ser caracterizados como beneficios fiscales, ya que únicamente corrigen las disfunciones propias del principio de renta mundial, evitando la doble imposición. Por lo tanto, de existir algún tipo de restricción a la aplicación del método de imputación, tal como se ha expuesto con anterioridad, se estaría infringiendo parcialmente el principio de capacidad econó-

mica, por cuanto el sujeto pasivo soportaría tributación doblemente sobre la misma renta. Esa tesis no ha sido acogida por la doctrina y tampoco parece conforme con la finalidad del método de imputación.

3.1.6. Cumplimiento con los requisitos establecidos en el art. 31 del TRLIS

Por último, en virtud de lo anterior, cabe sostener que la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional deberá gravitar únicamente alrededor de la existencia, en el territorio de generación de las rentas, de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS y de la aportación por el sujeto pasivo de prueba suficiente de que éste ha sido efectivamente soportado, circunstancias que entendemos han sido debidamente acreditadas y que, sin embargo, no han sido consideradas suficientes por el TEAC.

A estos efectos, es preciso remarcar que, la AN ha mantenido unas tesis sustancialmente más flexibles a la hora de analizar el mismo supuesto de hecho en los ejercicios 1992, 1994 y 1995, en diversas sentencias, de fecha 21 de diciembre de 2006 y 25 de octubre de 2007 (LA LEY 181068/2006, 175935/2007 y 175939/2007). Tal como señala la propia Resolución, el TEAC ha acogido la tesis integradora de la AN respecto de la interpretación que debe darse al concepto de «gravamen de naturaleza idéntica o análoga» previsto en el art. 31 del TRLIS, extrapolando a dichos efectos las precisiones establecidas en el apartado 1.b) del art. 21 TRLIS.

En general, lo anterior supone que al objeto de cumplir los requisitos para aplicar el método de imputación podrá atenderse a la abundante doctrina de la DGT en relación con el método de exención, tendente a una flexibilización del concepto. A estos efectos, resulta paradigmática la consulta vinculante de la DGT de 22 de abril de 2004 (LA LEY 878/2005), en la que se analiza dicha exigencia respecto del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio de Uruguay, destacando que «puede considerarse de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades por cuanto tiene como fi-

nalidad gravar la renta generada en ese territorio aun cuando pueda determinarse aplicando un método indiciario».

Adicionalmente, en las referidas sentencias de la AN, se consideraron adecuados los medios de prueba aportados por la sociedad recurrente en relación con el impuesto dubaití, consistentes en una traducción de la normativa relevante y la aportación de un justificante de pago expedido por el gobierno del Emirato acreditando que XZ, S.A. había soportado imposición en dicho territorio por obligación real en condición de sujeto pasivo.

Dicho lo cual, habiendo cumplido XZ, S.A. con los requisitos establecidos por el art. 31 del TRLIS, no resulta ajustado a derecho denegar la deducción en base a requisitos adicionales no previstos por la norma.

4. CONCLUSIONES

A lo largo de estos comentarios he tratado de exponer la consideración del método de imputación como instrumento ordinario para la corrección de la doble imposición internacional. Precisamente dicho mecanismo ha venido conservando sus características ante la irrupción de métodos más eficaces a la hora de corregir el fenómeno de la doble imposición internacional.

El legislador incorporó el método de exención para favorecer la llamada neutralidad en la importación de capitales, es decir, como incentivo para que la empresa española se internacionalizara. A dichos efectos, lo anterior se materializó en una renuncia a gravar las rentas de fuente extranjera que reunieran determinados requisitos, entre otros, que no procedieran de países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Sin embargo, en mi opinión, una interpretación integradora del propósito de los mecanismos para la corrección de la doble imposición internacional debería permitir sostener que la aplicación del método de imputación (arts. 31 y 32 del TRLIS) no debe depender

del cumplimiento acumulativo de los requisitos establecidos para la aplicación del método de exención (arts. 21 y 22 del TRLIS).

La reciente entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y los Emiratos Árabes Unidos supondrá que la problemática analizada en la Resolución no pueda manifestarse respecto de este territorio. Sin embargo, en la actualidad, numerosos países y territorios en los que las empresas españolas llevan a cabo sus actividades empresariales tienen la consideración de paraísos fiscales. De aplicarse la doctrina del TEAC sobre este particular, aquellas empresas que hayan desarrollado legítimamente sus actividades en dichas jurisdicciones, soportando imposición de «naturaleza idéntica o análoga» al IS, verán imposibilitada la corrección de la doble imposición internacional. Tal como he tratado de argumentar en el presente comentario, dicha tesis debe ser rechazada.

Adicionalmente, sostener la validez de la tesis del TEAC puede desplegar efectos perniciosos en otros ámbitos. La Resolución, pese a tratar un supuesto de rentas obtenidas mediante EP, analiza fundamentalmente el apartado 3.c) del art. 21 del TRLIS, por lo que el alcance de su interpretación también podría extrapolarse a dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español. En mi opinión, si se siguiera la tesis del TEAC, todas aquellas rentas procedentes de entidades no residentes que no cumplieran con los requisitos establecidos por el art. 21 del TRLIS no serían aptas para aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional establecida en los arts. 31 y 32 del TRLIS. Obsérvese que lo anterior supondría que una entidad que obtuviera rentas pasivas o bien una sociedad *holding* sin la organización de medios personales y materiales adecuados no podría corregir la doble imposición internacional mediante el método de imputación.

A pesar de que los efectos prácticos de esta doctrina deberían quedar mitigados por las disposiciones para evitar la doble imposición previstas en los Convenios, en la medida que éstos fueran aplicables, parece evidente que la anterior conclusión conduce a resultados contrarios a la propia finalidad de la norma e incluso contradice

precedentes administrativos. En consecuencia, dicha tesis debe ser rechazada por ser contraria a derecho. De lo contrario, se produciría una reducción injustificada del ámbito objetivo del método de imputación y se estaría contraviniendo el mandato del legislador, en clara infracción de los principios de legalidad y de capacidad económica.