

La Directiva 90/435/CEE desde la Perspectiva de los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria

Por

Diego González Ortiz

Universitat Jaume I, Castellón

I. El principio de renta mundial como principio general en el sistema impositivo español

Se encuentra extendida la idea de que el principio de capacidad económica exige la tributación de la renta mundial obtenida por los residentes en un Estado¹. Y ello porque, siendo la obtención de renta el mejor indicador de capacidad económica, a estos efectos, el lugar en el que se hubiera obtenido la renta resultaría intrascendente; tanto la renta obtenida en el territorio del Estado de residencia como la obtenida en el extranjero resulta de la misma manera disponible para el consumo². Frente a esta idea y el razonamiento en

¹ Vid. M.T. SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997, p. 70.

² El razonamiento hunde sus raíces, según el profesor Vogel, en la concepción del tributo de Adolf Wagner, para quien el impuesto ha de ser general, abarcando toda la renta sin distinción

que se fundamenta, el profesor Vogel ha defendido que «tributación de acuerdo con la capacidad económica» puede significar tanto según la capacidad económica nacional, como según la capacidad económica nacional y extranjera³. Y es que, en opinión del autor, seguido en este sentido por Schaumburg, el principio de capacidad económica puede ser concretado a través del principio de renta mundial o a través del principio de territorialidad⁴. De esta manera, parece considerarse que el principio de capacidad económica se encuentra supraordenado al principio de renta mundial y al principio de la fuente. Sin embargo, parece más correcto afirmar que la dicotomía «principio de renta mundial» vs. «principio de la fuente» no tiene tanto que ver con el principio de capacidad económica, sino más bien con las razones que justifican

alguna, sin que la eliminación de la doble imposición fuera para este autor un problema de justicia, sino de oportunidad. Vid. K. VOGEL, «Die Besteuerung von Auslandseinkünften», en *Grundfragen des Internationalen Steuerrecht*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1985, p. 17 s.

³ Vid. K. VOGEL, «Die Besteuerung von Auslandseinkünften», *ob. cit.* p. 26; del mismo autor: «Über "besteuerungsrechte" und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht», en *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1994, pp. 368 s.

⁴ Vid. H. SCHAUMBURG, «Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht», en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1995, pp. 130 s. Ni siquiera la progresividad de la tarifa, que tradicionalmente se encuentra vinculada, como reconoce Vogel, con el principio de capacidad económica, impondría la tributación por la renta mundial, ya que el Derecho internacional tributario conoce la técnica jurídica de la exención con progresividad. Vid. K. VOGEL, «Über "besteuerungsrechte"...», *ob. cit.*, p. 369.

la imposición de la obligación de pagar un tributo. Efectivamente, por una parte, el principio de renta mundial encuentra su justificación en una argumentación en términos de la teoría del sacrificio (*Opferargumente*), es decir, resulta consecuente con una concepción del tributo como sacrificio necesario exigido por el Estado, que ha de ser distribuido entre los ciudadanos de manera equitativa, precisamente, según la capacidad económica, sin distinción por razón del lugar de obtención de los ingresos⁵. Mientras que, por el contrario, el principio de la fuente se justificaría mediante argumentos derivados de la teoría del beneficio (*Nutzenargumente*), que parte de la consideración del tributo como contraprestación por los bienes públicos proporcionados por el Estado, de manera que, consecuentemente, la renta debe ser gravada por aquél Estado cuyas prestaciones públicas han hecho posible su percepción⁶. De modo que, mientras que el principio de renta mundial y el principio de la fuente, responden a la cuestión de “si” es legítimo el gravamen, por el contrario, el principio de capacidad económica responde a la cuestión de “cómo” resulta legítimo establecer el gravamen⁷.

⁵ Vid. K. VOGEL, «Die Besteuerung von Auslandseinkünften», *ob. cit.* pp. 22 ss.; J.M.MÖSSNER, «Das Welteinkommensprinzip», *ob. cit.*, pp. 257 s.

⁶ Vid. K. VOGEL, «Die Besteuerung von Auslandseinkünften...», *ob. cit.*, pp. 22 ss.; y «Über “besteuerungsrechte”...», *ob. cit.*, pp. 364 ss.; H. SCHAUMBURG, «Das Leistungsfähigkeitsprinzip...», *ob. cit.*, pp. 128 ss.; J.M.MÖSSNER, «Das Welteinkommensprinzip», *ob. cit.*, pp. 257 ss.

⁷ Vid. J.M.MÖSSNER, «Das Welteinkommensprinzip», *op. cit.*, pp. 259 s.

Así, pues, el gravamen de la renta mundial puede justificarse, teóricamente, a través de la teoría del sacrificio. Precisamente, la posibilidad de exigir tributos como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, en cuanto sacrificio necesario exigible por el Estado a los ciudadanos, puede encontrar fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución española. Efectivamente, teniendo en cuenta que el deber de contribuir se encuentra recogido como uno de los deberes constitucionales de los *ciudadanos*, resulta razonable entender que la Constitución española permite exigir a los ciudadanos el pago de tributos, precisamente, en cuanto ciudadanos, en cuanto miembros de una comunidad de personas, a quienes les puede ser exigido un sacrificio solidario en favor de los intereses generales, y no tanto en cuanto beneficiados por los bienes públicos proporcionados por el Estado⁸. Pero, además, también resulta razonable definir al ciudadano, no tanto por su nacionalidad española, sino como miembro de una comunidad de personas vinculadas políticamente, y cuyo rasgo externo más característico sería la residencia en territorio español. De manera que, si estamos de acuerdo en que el deber de contribuir es un deber de solidaridad, y en que dicho deber

⁸ Vid. G. ORÓN MORATAL, «Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir», en *El sistema económico en la Constitución española*, Volumen II, Madrid, Ministerio de Justicia, 1994, pp. 1600 ss.; C. PAUNER CHOLVI, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, C.E.P.C., 2001, pp. 69 ss. El propio Tribunal Constitucional ha vinculado en algunos pronunciamientos el deber de contribuir y el principio de solidaridad, principio que exige, en palabras del propio Tribunal, el *sacrificio* de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados (STC 134/1987, de 16 de julio).

constitucional incumbe a los ciudadanos, cuyo rasgo externo más característico es la residencia, y por tanto, en que no corresponde exclusivamente a las personas de nacionalidad española, entonces debemos aceptar que la Constitución española considera que la obligación de pagar tributos resulta legítima en cuanto sacrificio necesario exigible por el Estado a sus ciudadanos. En definitiva, si es legítimo exigir el pago de tributos a los ciudadanos como contribución solidaria al sostenimiento de los gastos públicos, y el gravamen de la renta mundial es consecuente con este fundamento de la obligación tributaria, ya que la capacidad de sacrificio no se encuentra en función del lugar en el que se ha percibido la renta, entonces, debemos concluir que el gravamen de la renta mundial como contribución solidaria al sostenimiento del gasto público es legítimo. Eso sí, el gravamen de la renta mundial de los ciudadanos, a título de contribución al sostenimiento del gasto público, deberá efectuarse conforme a las exigencias del principio de igualdad y de capacidad económica, y demás condiciones de validez jurídica, establecidas en la Constitución española.

El principio de renta mundial es un principio general del sistema tributario español. Nuestro ordenamiento jurídico sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto sobre sociedades, la renta mundial obtenida por las personas físicas y las personas jurídicas, respectivamente, que tengan su residencia en territorio español. Así, el art. 2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, L.IRPF) dispone que «Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas

patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador». Consecuentemente, la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica, sin distinción alguna por razón del lugar en el que se hubieran percibido esas rentas, con la única excepción de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero que reúnan los requisitos establecidos en el art. 7.p) del texto refundido de la L.IRPF. Por eso mismo, la eliminación de la doble imposición internacional se corrige a través del método de imputación ordinaria, previsto en el art. 82 del mismo texto refundido. Y, al igual que la L.IRPF, el art. 4.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, L.Isoc) establece que «Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo». También, de manera consecuente con el principio general de renta mundial enunciado este artículo, la L.Isoc permite la eliminación de la doble imposición internacional mediante el método de imputación, según lo previsto en los artículos 31 y 32, con las excepciones contempladas en los arts. 21 y 22 de su texto refundido, que declaran exentas determinadas rentas percibidas por los sujetos pasivos en el extranjero. A la regla general y a sus excepciones, en el I.Soc, nos referiremos en los apartados siguientes.

II. La eliminación de la doble imposición internacional como exigencia de la Directiva 90/435/CEE.

Sabemos que la utilización de criterios distintos de sujeción al tributo por los Estados ocasiona problemas de doble imposición internacional⁹. Así, si el Estado de residencia decide someter a gravamen la renta mundial de un contribuyente, cuyas rentas han sido igualmente sometidas a gravamen en el mismo período de tiempo por el Estado en el que aquéllas se entienden percibidas, apreciándose identidad sustancial del objeto imponible y de título impositivo entre los dos gravámenes, entonces, convendremos en la existencia de una doble imposición internacional. Este problema puede presentarse, en particular, cuando los residentes en España perciben rentas en otros Estados miembros de la Unión Europea, pues no existe una armonización del Derecho internacional tributario en el seno de la Unión Europea¹⁰. El Tratado Constitutivo de la Unión Europea no obliga a los Estados miembros a adoptar un determinado criterio de sujeción a los impuestos directos sobre la renta. El Tratado únicamente contempla la eliminación de la doble imposición internacional tan sólo en el art. 293 (antiguo art. 220), como uno de los objetivos de la Comunidad. Según este precepto, “Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales: (...) la supresión de la doble imposición dentro de la

⁹ Vid. J.M. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGrawHill, 1997, pp. 54 ss.

¹⁰ Vid. K. VOGEL, «Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts», *StuW*, 4/1994, pp. 380 ss.

Comunidad”¹¹. Con lo cual, la opción del legislador español por someter a gravamen la renta mundial percibida por los residentes en España, con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, es válida jurídicamente desde la perspectiva del Derecho comunitario originario. Desde este mismo punto de vista, la decisión de corregir la doble imposición internacional, jurídica y económica, de forma consecuente con el principio de renta mundial, mediante la aplicación del método de imputación, es igualmente correcta¹².

Sin embargo, la eliminación de la doble imposición internacional se convierte en obligatoria para los Estados miembros de la Unión europea por disposición de la Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE). Efectivamente, con tal de eliminar los obstáculos fiscales a la creación de grupos de sociedades pertenecientes a Estados miembros diferentes, la Directiva prevé la aplicación por el Estado de una sociedad matriz de un Estado miembro, cuando ésta reciba beneficios procedentes de una sociedad filial en otro Estado miembro, la aplicación del

¹¹ En relación con el alcance y significado de este precepto, téngase en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de mayo de 1998, Esposos Robert Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, asunto C-336/96; en particular, los párrafos 15 a 17. Vid. F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid, Tecnos, 1998, pp. 232 ss.

¹² Vid. F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación...*, p. 234.

método de exención, o bien el de imputación ordinaria, para eliminar la doble imposición económica internacional sobre los dividendos percibidos por la matriz. A la vez, la Directiva contempla la exención de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz, con tal de evitar la doble imposición jurídica sobre los dividendos percibidos por la misma. Esto es, tan neutral, respecto a la competencia entre empresas, es considerada por el Consejo la norma fiscal que adopta el método de exención para evitar la doble imposición internacional sobre los dividendos percibidos por las sociedades matrices de sus filiales en otro Estado miembro, como la norma fiscal que adopta el método de imputación ordinaria. Tanto un método como otro son considerados válidos para facilitar la creación de grupos de sociedades matrices y filiales a escala comunitaria, necesarios, según el Consejo, para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado interior. Con lo cual, la eliminación de la doble imposición económica sobre los dividendos percibidos por sociedades matrices con residencia en España, distribuidos por sus filiales en otros Estados miembros, a través del método de imputación, de manera consecuente con el principio de renta mundial, resulta adecuado desde la perspectiva del Derecho comunitario derivado¹³.

No obstante, se ha mantenido que la neutralidad de las normas fiscales, respecto a la competencia entre empresas dentro del mercado interior europeo,

¹³ Vid. F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación...*, p. 236.

solamente quedaría garantizada mediante la exención por el Estado de residencia de las rentas obtenidas en otro Estado miembro, los cuales exclusivamente soportarían el gravamen impuesto por el Estado de la fuente¹⁴. Y ello, porque el principio comunitario de no discriminación exigiría garantizar la neutralidad importadora, ya que la neutralidad exportadora, que resulta de la imposición de la renta mundial por el Estado de residencia, crearía distorsiones entre los sujetos que actuasen en el mercado interior, y, consiguientemente, vulneraría el principio comunitario de no discriminación¹⁵. A la misma conclusión llegaba, por lo demás, el Informe Ruding, al conceder preferencia al gravamen por el Estado de la fuente¹⁶. Este razonamiento solo puede ser aceptado en la medida en que se considere correcta la interpretación del principio de no discriminación en términos de no restricción de las libertades fundamentales de circulación de trabajadores, de establecimiento y de prestación de servicios¹⁷. Sin embargo, con independencia de consideraciones

¹⁴ Vid. P. WATTEL, «Home Neutrality in an Internal Market», *ET*, 5/1996, pp. 159 ss. (Citado por F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación...*, pp. 236 ss.

¹⁵ Vid. R. FALCÓN Y TELLA, «Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad», *Crónica Tributaria*, 100/2001, pp. 53 ss.

¹⁶ *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Comisión de las Comunidades Europeas, marzo de 1992, pp. 198 y 377.

¹⁷ Precisamente, la interpretación que el TJCE ha desarrollado de la libre circulación de personas y servicios ha ido limitando progresivamente la libertad de los Estados miembros para regular libremente la imposición directa. Así, de una interpretación de estas libertades en términos de no discriminación por razón de nacionalidad, ha ido evolucionado hacia una

más generales sobre la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la armonización negativa realizada por el Tribunal de Justicia mediante la extensión de la interpretación de la prohibición de discriminación por razón de nacionalidad, lo cierto es que el propio Tribunal ha declarado que la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero no es opuesto a la prohibición de discriminación, en cuanto componente de las libertades fundamentales, concretamente, de la libertad de circulación de trabajadores (antiguo artículo 48 del Tratado Constitutivo)¹⁸. Por tanto, cabría concluir que el Derecho comunitario no se opone a que los Estados miembros exijan a sus ciudadanos el pago de tributos como contribución personal al sostenimiento de los gastos públicos, distribuyendo el

interpretación en términos de prohibición de restricciones al ejercicio de dichas libertades. La agudeza con la que la jurisprudencia del TJCE ha incidido sobre las ordenaciones nacionales en materia de imposición directa, a propósito de la aplicación de las libertades fundamentales, especialmente de la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento, resulta ser un llamativo contrapunto de la contención de la Comisión y del Consejo para impulsar la armonización de la imposición directa. Naturalmente, esa importante diferencia en el modo de actuación de las Instituciones de la Comunidad ha llevado a cuestionarse si la utilización de la prohibición de discriminación como instrumento de armonización por parte del TJCE resulta compatible con el ordenamiento jurídico comunitario, teniendo en cuenta la forma en que han sido comprendidos los artículos 93 y 94 del Tratado, como meras habilitaciones sin carácter obligatorio.

¹⁸ *Gilly*, párrafos 40 ss. Una crítica a dicho pronunciamiento puede encontrarse en: A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, «¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso *Gilly*», *R.E.D.F.*, 102/1999, pp. 308 ss.

sacrificio económico exigido sin consideración alguna al lugar en el que las rentas hayan sido obtenidas, así como a dar cumplimiento a la Directiva 90/435/CEE de manera consecuente con el principio de renta mundial y con los principios constitucionales de justicia tributaria.

III. La eliminación de la doble imposición internacional de manera consecuente con el principio de renta mundial

Siendo adecuada al Derecho comunitario la opción del Estado español de gravar la renta mundial de sus ciudadanos como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, con fundamento jurídico en el art. 31.1 de la Constitución española, el reparto de la carga contributiva deberá realizarse respetando los principios de justicia tributaria que actúan como criterios internos de legitimidad. Pues bien, el gravamen de la renta mundial de un residente en territorio español, conforme con el principio de capacidad económica, exige la aplicación de un tipo de gravamen sobre una base imponible equivalente al valor de la totalidad de la renta objetiva y subjetivamente disponible por el contribuyente, obtenida por éste durante el período impositivo¹⁹. Y en este sentido, si aceptamos que resulta legítimo que el Estado español obligue a las personas residentes en su territorio, a sus ciudadanos, a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, entonces debemos aceptar igualmente la legitimidad de que la cuantía del gravamen se encuentre en función de la renta mundial de la persona, y no sólo de la renta

¹⁹ Vid. TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 17.^a ed., Köln, Dr. Otto Schmidt, pp. 78 ss.

percibida en el territorio español²⁰. Esto es, deberemos aceptar la legitimidad de que la base imponible del impuesto español se encuentre integrada por la renta mundial del residente en España, en la medida en que resulte objetiva y subjetivamente disponible. Por eso, partiendo de que el Estado de la fuente no tiene mejores razones que el Estado de residencia para someter a gravamen la renta, habrá que concluir que el Estado de residencia, como exigencia del principio de capacidad económica, solamente estará obligado a reducir la base imponible en el importe de los impuestos satisfechos en el extranjero, en cuanto gastos necesarios para la obtención de los ingresos sometidos a gravamen. Esto puede significar que el residente en España soporte en conjunto una carga tributaria superior a la que hubiera soportado si toda su renta hubiera podido considerarse obtenida en España, y, consiguientemente, una carga tributaria conjunta superior a la que soporten otros residentes cuya renta haya sido obtenida íntegramente en España. Pero ello no implica un gravamen infundado por el Estado de residencia, en este caso España. Y es que, la mayor carga tributaria es consecuencia de la legítima pretensión de dos o varios Estados de someter a gravamen una misma manifestación de capacidad económica. Tan legítima, de acuerdo con las reglas internas de legitimación utilizadas por cada Estado, puede ser la pretensión del Estado de la fuente como la del Estado de residencia. Ni tampoco implicaría una

²⁰ Quienes opinan lo contrario lo hacen a partir de la premisa del “mejor derecho” o mayor legitimidad del Estado de la fuente para el gravamen de las rentas percibidas dentro de su territorio por personas que no tienen en el mismo su residencia. Vid. H. SCHAUMBURG, «Das Leistungsfähigkeitsprinzip...», pp. 131 s., 144 ss.; K. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2ª ed., Köln, O. Schmidt, 2000, pp. 522 ss.

desigualdad de trato a los residentes, puesto que la igualdad debe ser examinada en relación con la Ley de cada Estado, sin que pueda considerarse discriminatoria la ley del Estado de residencia por gravar legítimamente una renta que ha sido ya sometida a un gravamen legítimo en otro Estado²¹.

Sin embargo, la legislación española permite a determinados sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mitigar los efectos de la doble imposición internacional. Y sabemos que, al menos por lo que se refiere a los dividendos percibidos por las sociedades matrices con residencia en España, en los términos previstos por la Directiva 90/435/CEE, se trata de una exigencia del ordenamiento comunitario. Como regla general, la normativa española corrige la doble imposición internacional a través del método de imputación ordinaria, de forma consecuente con el principio de renta mundial. Así, en relación con las personas físicas, el art. 82 de la L.IRPF regula una deducción de la cuota diferencial, que permite evitar la doble imposición jurídica sobre los rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero. Por su parte, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, si la regla general es la eliminación de la doble imposición internacional a través del método de imputación, algunos sujetos pasivos, como excepción, resultan beneficiados por una exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores

²¹ Sobre el principio de igualdad en el Derecho internacional tributario: Vid. D. BIRK, «Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union», en *Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, DStJG, Otto Schmidt, Köln, 1996, p. 67.

representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Efectivamente, el principio general que adopta la L.I Soc es el de gravamen de la renta mundial y de eliminación de la doble imposición internacional de forma consecuente con dicho principio, a través del método de imputación. Por lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición jurídica, la regla general se encuentra recogida en el art. 31 del texto refundido de la L.I Soc, sin que quepa excepción a la misma. Mientras que, por lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos y participaciones en beneficios, la regla general se contiene en el art. 32 del texto refundido de la L.I Soc, que permite a los sujetos pasivos del impuesto, que posean de manera ininterrumpida durante un año una participación directa o indirecta en el capital de una entidad no residente en territorio español de al menos del 5 por 100, la deducción del impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos. No obstante, como excepción a lo dispuesto en este artículo, el art. 21 del texto refundido de la L.I Soc prevé la exención a la que más arriba se hacía referencia²². A la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos nos referiremos en el apartado siguiente.

²² Una completa exposición de la evolución normativa de la doble imposición intersocietaria internacional en nuestro ordenamiento se recoge en: E. GARCÍA MACHANCOSES, *La tributación de los beneficios percibidos por las matrices españolas procedentes de las filiales en el extranjero*, Pamplona, Aranzadi, 2002, pp. 31 ss.

Tenemos, pues, que la eliminación de la doble imposición internacional por el Estado de residencia, a través de la aplicación del método de imputación, es consecuente con la pretensión de someter a gravamen la renta mundial de los residentes, si bien, la renuncia por el Estado de residencia a un importe equivalente al satisfecho en el Estado de la fuente no es una condición necesaria de un gravamen de la renta mundial conforme a las exigencias del principio de capacidad económica. Más bien, la concesión de ese crédito de impuesto constituye una excepción al reparto de la carga tributaria entre los residentes en función de la cuantía de su renta disponible. Ahora bien, esa excepción, que por lo que se refiere a las sociedades matrices a las que se refiere la Directiva 90/435/CEE resulta obligatoria para el Estado español, se justifica en el reconocimiento de la legitimidad del gravamen exigido por el Estado de la fuente, que es considerado tan legítimo como el exigido por razón de la ciudadanía o residencia española. Reconocimiento que se impone racionalmente a aquellos Estados que, junto con la pretensión de someter a gravamen la renta mundial obtenida por los sujetos residentes, consideran legítimo someter igualmente a gravamen la renta obtenida en su territorio por otras personas no residentes en el mismo. Y es que, el Estado que considera legítimo gravar la renta obtenida en su territorio por personas no residentes, consecuentemente, deberá reconocer la legitimidad del gravamen impuesto por otros Estados a quienes tienen su residencia en el primer Estado y obtienen rentas en el segundo. Esto es, el método de imputación es el reverso de la obligación real de contribuir. Así, pues, a través del método de imputación, el Estado de residencia no renuncia al gravamen de las rentas obtenidas fuera de su territorio, sino que, partiendo de que el gravamen de las rentas obtenidas

por los residentes en el extranjero es tan legítimo como el gravamen por el Estado de la fuente, el primero renuncia a una parte de la recaudación, pero solamente en la medida en que, ni el gravamen del residente suponga una penalización de la obtención de rentas en el extranjero, ni la renuncia implique un privilegio en favor de determinados residentes.

IV. La exención para evitar la doble imposición internacional como excepción al principio de renta mundial

La pretensión del Estado español de someter a gravamen la renta mundial de los residentes en España es legítima desde la perspectiva interna de nuestro ordenamiento jurídico, y aunque el principio de capacidad económica no exige la corrección de la doble imposición internacional más allá de una reducción de la base imponible en el importe del impuesto satisfecho en el extranjero, la aplicación del método de imputación resulta consecuente con el reconocimiento de la legitimidad del Estado de la fuente para someter a gravamen las rentas obtenidas en su territorio. Ahora bien, si la regla general en un ordenamiento jurídico es el gravamen de la renta mundial de los residentes y la aplicación del método de imputación para corregir la doble imposición internacional, entonces, la adopción del método de exención como excepción a la regla general, resultando dicho método aplicable bajo ciertas condiciones a determinados sujetos pasivos, supone una desigualdad de trato entre residentes que necesitaría de una adecuada y proporcionada justificación. No se trata de que la eliminación de la doble imposición internacional de forma consecuente con las exigencias del principio de la

fuente, mediante la exención de las rentas percibidas fuera del territorio por sujetos residentes, sea contraria a la igualdad protegida por la Constitución²³. Y es que no puede decirse que el gravamen de la renta por el Estado, exigido como contraprestación abstracta al beneficio proporcionado al perceptor de la renta por el propio Estado, carezca de legitimidad desde la perspectiva de los criterios internos de nuestro ordenamiento jurídico. Precisamente este es el fundamento que legitima el gravamen de la renta percibida por sujetos no residentes²⁴. Ahora bien, cualquier excepción a la regla general, como sería la exención de la renta extraterritorial, si la regla general consistiera en el gravamen de la renta mundial y eliminación de la doble imposición internacional mediante el método de imputación, supone una diferencia de tratamiento que necesita de una adecuada justificación.

Como se ha indicado anteriormente, el texto refundido de la L.I.Soc contempla en el art. 21 una exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Y puesto que el principio general que inspira la regulación del impuesto sobre sociedades es el principio de renta mundial, y no el principio de la fuente, la exención de ciertas rentas de fuente extranjera obtenidas por los sujetos pasivos del impuesto bajo determinadas condiciones

²³ Vid. K. VOGEL, «Die Besteuerung von Auslandseinkünften», *ob. cit.*, pp. 26 s.; y «Über „Besteuerungsrechte“...», *ob. cit.*, p. 734.

²⁴ Vid. K. VOGEL, «Über „Besteuerungsrechte“...», *ob. cit.*, pp. 370 s.

muy concretas debe ser entendida como una excepción al principio general. Efectivamente, se trata de una excepción a la regla general, porque todas las rentas obtenidas fuera del territorio español deben integrarse en la base imponible, con la única excepción de los dividendos de entidades no residentes cuando concurren todas las condiciones exigidas por el art. 21 de la L.I.S; de manera que el mismo sujeto pasivo, si obtuviera otra clase de rentas en el extranjero distinta de los dividendos, sin perjuicio de la aplicación de un Convenio bilateral, debería incluirlas en la base imponible y, en su caso, aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional prevista en el art. 31 del texto refundido de la L.I.S. Pero, incluso tratándose de dividendos pagados por entidades no residentes en territorio español, siempre que la cuantía de los dividendos se incluya en la base imponible del sujeto pasivo, podrán resultar aplicables las deducciones de la cuota íntegra previstas en los arts. 31 y 32 del mismo texto refundido, por no tener el carácter excepcional con el que aparece diseñada la exención del art. 21. Esto será así cuando los dividendos repartidos por entidades no residentes se integren en la base imponible del impuesto, bien porque no concurren todas las condiciones exigidas por el art. 21, que son mucho más exigentes que las previstas para aplicar las deducciones de la cuota íntegra, o bien porque el sujeto pasivo opte por aplicar, si procede, las mencionadas deducciones, esto es, las establecidas en los artículos 31 y 32.

La excepción al principio de renta mundial que representa el art. 21 del texto refundido de la L.I.Soc no puede justificarse como una exigencia del Derecho comunitario, pues, como ya ha quedado dicho, ni el Tratado constitutivo, ni tampoco la Directiva 90/435/CEE, obligan a eximir en el Estado

de residencia los dividendos percibidos por las sociedades matrices de sus filiales en otros Estados miembros. Más bien, la eliminación de la doble imposición internacional a través del método de exención, como excepción al principio de renta mundial en relación con determinada clase de rendimientos, se ha considerado justificada en los casos en los que exista una estrecha vinculación de determinados sujetos pasivos con las condiciones económicas del Estado en el que se produce la obtención de la renta. Tal vinculación se ha pretendido encontrar, precisamente, en los supuestos de obtención de renta fuera del territorio de residencia a través de establecimientos permanentes y sociedades filiales²⁵. En realidad, se quiere justificar la excepción al principio de renta mundial y al método de imputación en la garantía de la neutralidad importadora²⁶. Es decir, se trataría de aceptar que determinados contribuyentes pudieran contribuir al sosteniendo de los gastos públicos del Estado en el que residen bajo reglas distintas de las aplicables a los demás residentes, para impedir así que compitieran en un mercado extranjero bajo condiciones diferentes al resto de sus competidores, que pudieran situarlos en condiciones de desventaja económica frente a estos últimos. Ahora bien, nos encontramos ante una argumentación débil en términos de racionalidad jurídica, pues la concepción del tributo como contribución solidaria al sostenimiento de los gastos públicos por los ciudadanos de un Estado impide desarrollar un razonamiento que tome como punto de partida una visión del tributo como coste económico susceptible de distorsionar las decisiones empresariales. La

²⁵ Vid. H. SCHAUMBURG, «Das Leistungsfähigkeitsprinzip...», *ob. cit.*, pp. 146 s.

²⁶ Vid. H. SCHAUMBURG, «Das Leistungsfähigkeitsprinzip...», *ob. cit.*, p. 147.

mejora de la competitividad de las empresas españolas en el exterior, por sí sola, no es una buena razón para justificar la introducción de diferencias en el tratamiento jurídico entre los contribuyentes. Frente a la aplicación del método de exención, previsto como excepción a la aplicación de la regla general, que solamente garantiza que la obtención de dividendos distribuidos por una entidad residente en otro Estado no sea penalizada por una doble imposición económica internacional, es más razonable la aplicación generalizada del método de imputación, de manera consecuente con el principio general de renta mundial, que además de evitar la penalización de la exportación de capital, evita asimismo de unos residentes privilegiados frente a otros²⁷.

²⁷ Véase el prólogo de Carmelo Lozano Serrano a la monografía de E. GARCÍA MACHANCOSES, *La tributación...*, *ob. cit.*, pp. 15 ss.