

Universidad Miguel Hernández de Elche

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

TRABAJO FIN DE GRADO:

“Un estudio de la doble imposición internacional”



Presentado por Irene Martínez Quiles
4º Grado en Derecho

Tutorizado por María Teresa Alemany Eguidazu

Curso 2014/2015

*Go as far as you can see;
when you get there, you'll
be able to see farther.*

John Pierpont Morgan



ÍNDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS	4
INTRODUCCIÓN	5
RESUMEN	7
CAPÍTULO 1. Concepto y consideraciones generales	
1. Introducción	8
2. La doble imposición internacional	8
3. Causas y consecuencias	9
4. Conclusión	16
CAPÍTULO 2. Mecanismos destinados a la eliminación de la doble imposición internacional	
1. Introducción	17
2. Los métodos de corrección de la doble imposición internacional	17
2.1. Método de exención.....	20
2.2. Método de imputación.....	21
3. Efectos y consecuencias en la aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional	23
4. Breve comentario sobre el <i>tax sparing</i> o “impuesto no pagado”	25
5. Las medidas unilaterales previstas en la normativa española para eliminar la doble imposición internacional	26
6. Consideración final	32

CAPÍTULO 3. Los convenios de doble imposición internacional

1. Introducción.....	34
2. Objetivos y naturaleza jurídica de los CDI.....	35
3. Relación entre los CDI y la ley interna.....	36
4. Estructura de los CDI.....	39
4.1. Parte general de los CDI.....	41
4.2. Parte específica de los CDI.....	49
5. Consideraciones finales.....	60

CAPÍTULO 4. Situación actual del fenómeno de la doble imposición en el marco de la Unión Europea. Una propuesta de futuro

1. Introducción.....	62
2. Tratados multilaterales: ¿objetivo alcanzable?.....	62
3. Reflexión final: propuesta a medio plazo.....	64

CONCLUSIONES.....	66
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA / WEBGRAFÍA.....	69
--------------------------------------	-----------

ANEXO.....	72
-------------------	-----------

ABREVIATURAS UTILIZADAS

BI	Base imponible
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CCAA	Comunidades Autónomas
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CVDT	Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados
DII	Doble imposición internacional
EEMM	Estados miembros
EEUU	Estados Unidos
EP	Establecimiento permanente
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de Naciones Unidas
RCI	Rendimientos del capital inmobiliario
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
URSS	Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas

INTRODUCCIÓN

Abordar un proyecto de las características de un Trabajo Fin de Grado requiere de un esfuerzo prolongado a lo largo de varios meses. Por esta razón, creemos que la elección de un tema que nos despierte curiosidad y pasión es el primer paso a dar. En estas sensaciones nos hemos basado para seleccionar el tema que enmarca nuestro trabajo. Nos lo hemos planteado como un verdadero reto que, esperamos, cumpla todas nuestras expectativas, así como las de sus lectores.

El tema en cuestión podríamos enunciarlo expresando que versa sobre la DII, no obstante, el mismo va más allá, pues reúne todas las características para ser considerado uno de los fenómenos más relevantes en la actualidad. El motivo de su elección reside en esa especial importancia que ha significado, y significa, la superposición de soberanías fiscales en una sociedad inmersa en la expansión generalizada de las relaciones internacionales. Además, se trata de una cuestión cuya actualización es continua, lo que hace aún más interesante su estudio.

Este trabajo se nos presenta como una oportunidad de retomar los contenidos de la asignatura de Tributación Internacional, insertada en el plan de estudios de nuestro Grado en Derecho. Así, fue esta asignatura la que, en gran parte, despertó el interés por este tema al que hoy dedicamos el estudio que nos ocupa.

Por otra parte, la actualización constante a la que el presente tema se encuentra sometido, le aporta un carácter novedoso, lo que a su vez, lo convierte en recurrente en la doctrina y la jurisprudencia, tanto nacional como internacional. Doctrinalmente se han expuesto monografías que van a constituir un apoyo básico en la elaboración de nuestro trabajo, unido a diversa bibliografía sobre Fiscalidad Internacional y, a recursos electrónicos de vasto contenido. Especialmente en el análisis exhaustivo que pretendemos realizar de los CDI, los materiales de la Agencia Tributaria suponen un material esencial. En resumen, nuestra intención es valernos de todos los medios disponibles a nuestro alcance para reflexionar en profundidad sobre los distintos capítulos en que hemos dividido el trabajo.

Finalmente, entre nuestros objetivos se encuentra retrotraernos en el ámbito impositivo internacional para averiguar cómo surge la DII y cómo se implanta en los ordenamientos jurídicos actuales. Vamos a tratar de entender su perspectiva más

práctica mediante la aportación de ejemplos y todo ello, desde un enfoque global y reduccionista a la vez.



RESUMEN

Con este trabajo hemos pretendido profundizar en uno de los núcleos duros de la Fiscalidad Internacional, convertido hoy en un objetivo de todos los Estados.

La DII no sólo es un claro reflejo de la extensión económica actual, sino también de la adaptación continua que las legislaciones internacionales deben realizar, lo que no es un asunto baladí. En este sentido, la evolución de los métodos para eliminar la DII es progresiva, pudiendo incluso anunciar hoy la posible llegada de tratados de carácter multilateral. Además, todo ello viene enmarcado por la lucha constante contra la evasión y el fraude fiscal, habituales en el panorama internacional.

El trabajo consta de cuatro capítulos. En el primero de ellos se encuentra la conceptualización y los aspectos más generales del fenómeno de la DII. Se trata de que el lector conozca el tema desde una perspectiva global, conociendo su origen y sus principios inspiradores. En el segundo capítulo nuestro estudio se centra en las medidas previstas para corregir la DII, complementado la explicación con múltiples ejemplos que demuestran su efectiva actuación en la práctica. Más adelante, en el tercer capítulo, aportaremos una visión central de los fines que persiguen los CDI como medidas de carácter bilateral por antonomasia, así como el tratamiento que reciben en los mismos las distintas categorías de rentas. Todo esto lo llevaremos a cabo mediante una comparativa entre los distintos CDI suscritos por España. En el cuarto capítulo analizamos desde nuestra perspectiva personal, junto con el punto de vista de distintas opiniones doctrinales, algunas propuestas que se han ido consolidando en el ámbito internacional y, otras anunciadas para un futuro próximo. Para finalizar, el lector podrá detenerse en las conclusiones, leer la bibliografía y webgrafía citadas, así como el Anexo que pone fin al trabajo, donde se han planteado distintos supuestos prácticos.

CAPÍTULO 1. Concepto y consideraciones generales

1. Introducción

La internacionalización de las operaciones comerciales y la expansión empresarial son un hecho más que probado en el seno de la progresiva globalización en la que nos encontramos. Objetivos como aumentar la capacidad de ventas o lograr acceder a nuevos mercados, son las razones por las que las actividades comerciales amplían sus lugares de actuación. Este paulatino proceso desemboca en una auténtica revolución de los modelos económicos y fiscales establecidos a nivel mundial. Ocupándonos de los últimos que son los que nos atañen, los continuos desplazamientos, intercambios y vínculos internacionales, en los que intervienen también sujetos particulares, tienen su impacto en la estructura tributaria no de un único Estado, sino que redundan en varios de ellos. En este sentido son los ordenamientos jurídicos de los propios Estados los que tratan de coordinar los efectos impositivos de estas relaciones.

La finalidad de las legislaciones fiscales mundiales es adaptarse a los acontecimientos derivados de estas relaciones y proceder a través de distintos métodos, ya sea mediante nuestra propia normativa interna o con la plasmación de acuerdos, a eliminar y corregir uno de los fenómenos más importantes que se producen en estos intercambios internacionales: la DII.

2. La doble imposición internacional

De manera previa a introducirnos en el desarrollo de esta figura, es importante hacer referencia al hecho de que en este conjunto internacional subsisten las potestades tributarias de todos y cada uno de los países existentes. Esta potestad implica una facultad de someter a imposición los conceptos de rentas generados por residentes, que se considere que deben ser gravados. Sin embargo, la soberanía estatal en la exigencia de impuestos no se limita a los sujetos pasivos que residen en el territorio del mismo Estado, sino que tal y como contempla FERNANDO PEÑA ALVÁREZ, “todos los países admiten que cualquier Estado puede someter a tributación a no residentes,

cuando obtienen rentas en su territorio”¹. Este enunciado es fundamental en tanto que podemos afirmar que en él se encuentra el origen más inmediato de la DII. Pero antes de continuar en esta línea de investigación conviene enunciar el concepto de este complejo fenómeno siguiendo a BORRÁS RODRÍGUEZ quien lo define como, “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa”². En este sentido, podríamos ofrecer otro concepto en términos más generales diciendo que la DII se produce cuando una persona sobre un mismo objeto tributario, satisface en dos o más Estados un impuesto de naturaleza similar o análoga.

Son múltiples y variados los conceptos y definiciones que se han ofrecido a lo largo de la evolución de la fiscalidad internacional sobre las situaciones de DII. Sin embargo, todas ellas radican en la confluencia de una serie de elementos comunes que son los que componen la estructura de este fenómeno al que dedicamos nuestro estudio; los cuales podemos también extraer del compendio de las dos definiciones expuestas en el párrafo anterior. Estos elementos permiten una comprensión más clara de la DII. Los elementos son cuatro: (1) la existencia de dos o más potestades tributarias estatales, que en función de distintos criterios someten a imposición (2) el mismo concepto tributario; afrontado por (3) idéntico sujeto pasivo en igual período de tiempo, en calidad de (4) dos o más impuestos semejantes. Así, la existencia de la DII depende de la concurrencia de todas y cada una de estas circunstancias que nos posibilitan incluso identificar tipos dentro de la misma, tal y como veremos en próximas líneas.

3. Causas y consecuencias

Tras una primera aproximación a esta figura, podemos retomar ahora la redacción que nos ocupaba. Concretamente pretendemos conocer su procedencia más radical para poder realizar un recorrido a lo largo de su evolución; procedencia que de

¹ ÁLVAREZ PEÑA, Fernando: “Principios de la imposición en una economía abierta”. En VV.AA., CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.): *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 62.

² BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 30.

algún modo ya hemos aventurado. De esta manera, no es nada nuevo afirmar aquí que los beneficios y rentas producto de las operaciones comerciales que se fraguan en el tráfico mercantil internacional queden sujetos a tributación en varios Estados. Así, la tributación exclusiva en el lugar de residencia es hoy para muchos, prácticamente inexistente. En este sentido, la causa última de la DII se resume en una superposición de jurisdicciones fiscales que aspiran a desplegar su soberanía financiera sin limitación alguna. Esta posibilidad de someter a imposición residentes en el territorio nacional, así como sujetos residentes en otros Estados, guarda su razón de ser en los denominados principio personalista y principio de territorialidad³. La calificación que reciben estos principios fue implantada en la legislación interna española con la entrada en vigor de la LIRNR, aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Con anterioridad a la existencia de este novedoso texto, lo habitual era encontrar estos dos regímenes impositivos referenciados como: obligación personal y real de contribuir, respectivamente. Sin embargo, la reforma tuvo lugar únicamente a efectos denominativos, pues se mantiene intacta la razón de ser de ambos criterios. Asimismo, es conveniente conocer las frecuentes remisiones que este texto normativo de los sujetos no residentes realiza sobre las actuales LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre), y LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre)⁴. Unas remisiones que tienen sentido puesto que se trata de una normativa que regula lo concerniente a no residentes en exclusiva; teniendo que recurrir obligatoriamente a la legislación interna mencionada en ciertos aspectos como la acreditación de la residencia en personas físicas y jurídicas⁵.

La LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), contiene en su artículo 11 una expresión de los mencionados principios bajo el título de “criterios de sujeción a las normas tributarias”. Concretamente este precepto establece: *“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio*

³ RUBIO GUERRERO, Juan José: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”. En VV.AA., CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.): *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 79.

⁴ Esta norma deroga el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁵ En relación con el aspecto de la residencia, conviene referenciar el artículo 6 de la LIRNR: *“La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”*.

de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

En este sentido, el principio personalista basa la exigencia de imposición tributaria sobre el sujeto pasivo, persona física o jurídica, en que sea residente o nacional del Estado en cuestión. Dicho de otra manera, se caracteriza este principio por el especial vínculo que existe entre Estado y contribuyente. Observándolo detenidamente, es una clara muestra del principio de renta mundial, pues somete a gravamen la totalidad de las rentas generadas por el contribuyente, sin tener en consideración el lugar de procedencia de las mismas. En un ejemplo de aplicación de este principio, un contribuyente considerado como residente en nuestro país tendría que tributar en territorio español por la renta obtenida a nivel mundial. Ahora bien, este proceso no resulta tan sencillo en la práctica como en el momento de exponerlo teóricamente por dos motivos, a saber: el primero es debido a que no podemos perder de vista los distintos criterios de sujeción establecidos según el tipo de renta, así como los supuestos de exención que cada Estado contempla en su normativa. Esto da lugar a un complejo mecanismo de coordinación que tiene como eje central las temidas situaciones de DII. El segundo motivo se debe a la admisión por el principio personalista no sólo de la residencia como conexión suficiente para determinar el lugar de tributación de la renta mundial; sino que puede venir dado también por la nacionalidad del contribuyente. Es decir, el vínculo que une a Estado y sujeto puede llegar a ser tal, que un sujeto quede obligado a tributar por sus rendimientos globales en el lugar que viene dado por razón de su ciudadanía. Esta modalidad, si bien se encuentra hoy en desuso, encuentra refugio en sistemas legislativos como el estadounidense. Nos resulta ciertamente interesante destacar aquí el funcionamiento en EEUU de esta peculiar alternativa, donde se aplica bajo la denominación de *Saving clause*, si bien numerosos autores como MEDINA CEPERO, se refieren a ella como cláusula *Treaty overriding*⁶. En cualquier caso, la terminología es muy reveladora, pues la traducción literal de ambas es, respectivamente, “cláusula de salvaguardia” y “trato primordial”. Por consiguiente, lo que esta cláusula permite es conservar a EEUU la facultad de someter a gravamen la renta mundial de sus ciudadanos (*citizens*), incluso en los casos en que no sean residentes en territorio estadounidense. De este modo se contiene en el artículo 1.3 del CDI que mantienen

⁶ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 1ª ed., Grupo Difusión, Barcelona, 2003, págs. 235 y 236.

España y EEUU desde el año 1990: “*No obstante las disposiciones del Convenio, [...], un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes, y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor*”. Digamos que el CDI en cuestión no se tiene en cuenta a estos efectos entre los Estados que sean contratantes del mismo. También está incorporada en el Convenio con EEUU que mantiene Chile, de nuevo en el artículo 1 de este texto; y así la encontraremos en todos los CDI que tengan a EEUU como uno de los Estados contratantes. Esta particular norma es en nuestra opinión un modo efectivo de “retener” las inversiones exteriores que han posicionado en las últimas décadas a EEUU en un lugar predominante en la escala internacional.

En el lado opuesto localizamos el principio de territorialidad, que basa ahora la facultad impositiva en el territorio de origen de la renta. Así, existirá obligación tributaria en el país donde dicha renta se haya generado. Por este motivo, también se le conoce a este principio como gravamen en el Estado de la fuente. Podemos de nuevo recurrir a la normativa española ejemplificar este aspecto, pues el principio de territorialidad inspira la concepción de hecho imponible que recoge nuestra LIRNR en su artículo 12: “*Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente*”. De esta manera, también inspira este principio los criterios en virtud de los cuales cabe hablar de rentas sujetas al IRNR. Estos criterios son: el criterio del pago, el criterio del EP, el criterio del lugar de realización de la prestación, el criterio del lugar de utilización de la prestación, el criterio del lugar de residencia de la entidad emisora y el criterio del lugar de situación del bien o del ejercicio del derecho. Incidiremos en ellos cuando analicemos el tratamiento que reciben las rentas en el seno de los CDI. A continuación, enumeramos las causas propiamente dichas del fenómeno de la DII en orden de frecuencia en el ámbito tributario:

- 🇪🇺 La primera de ellas es, como hemos visto, la aplicación de los principios expuestos de forma dual. Su combinación conjunta es la que se utiliza en la inmensa mayoría de países en el afán recaudatorio que todos persiguen. Esto supone que cada ordenamiento jurídico utiliza el primero para gravar la renta de sus residentes, o nacionales; y el segundo para aquellos sujetos que obtienen

rentas en territorio estatal. Es, sin duda, la circunstancia más habitual en generar situaciones de DII.

🇺🇸 En segundo lugar, encontramos el caso opuesto al anterior, esto es, que dos Estados utilicen el mismo principio de asignación impositiva; pero comprendido desde un punto de vista contrario. En esta causa encontramos un doble supuesto:

🇺🇸 Principio personalista: Es más que probable que dos Estados utilicen este principio como criterio de vinculación, surgiendo problemas cuando lo apliquen de forma distinta entre ellos. No es difícil alcanzar estos conflictos teniendo en cuenta la particularidad normativa que entraña la *Saving clause* estadounidense; por lo que encontraremos numerosos casos en los que un ciudadano estadounidense sea considerado residente en EEUU (modalidad de la nacionalidad), y a su vez lo sea de nuevo en un país en el que se adquiere la condición de residente a través de un período de permanencia en su territorio (caso de España con 183 días de permanencia de acuerdo con el artículo 9.1.a) de la LIRPF). No obstante, estas discrepancias pueden surgir también con los supuestos anteriores si un país delimita este principio conforme a vínculos de carácter personal o económico, pudiendo ser considerado residente por la tenencia de bienes en un determinado Estado.

Se trata de los supuestos de doble residencia.

🇺🇸 Principio de territorialidad: En origen es el mismo supuesto anterior, surgiendo ahora las diferencias en los criterios de vinculación que sostienen a este principio, y que hemos mencionado para el Estado español en párrafos anteriores. De esta manera, dos o más países entienden que la renta en cuestión ha sido generada en su territorio alegando para ello algún tipo de conexión con el mismo.

🇺🇸 También podemos hablar de DII en las discrepancias que aparecen en el concepto de BI. Tal es el caso de dos Estados que consideran como deducible un determinado concepto, pero la interpretación que realizan del mismo es distinta.

Vistas las causas propuestas, cabe distinguir entre la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

La primera de ellas tiene lugar en los casos en que una persona es gravada en distintos Estados por la misma renta. Un ejemplo al respecto lo tenemos en una ganancia derivada de RCI generada en Alemania, y que obtiene un sujeto considerado residente en territorio español. Sin perjuicio de lo establecido en el CDI que vincula a España y Alemania, la renta estará sujeta a tributación en ambos Estados. Este primer tipo, hace referencia a la explicación que venimos ofreciendo sobre el solapamiento impositivo resultado de los múltiples principios fiscales que conforman la legislación tributaria de los Estados.

Por lo que se refiere al segundo tipo de DII que abordamos, se caracteriza por no concurrir en él una identidad subjetiva, es decir, de nuevo estaremos ante dos impuestos que graven una misma renta; pero ese gravamen es soportado ahora por dos personas distintas. Un supuesto ilustrativo y arquetípico de doble imposición económica sería aquel que sitúa en un mismo plano el beneficio obtenido por una determinada sociedad, y a un socio de dicha sociedad. Como resultado tendremos dos gravámenes: aquel que recae sobre el propio beneficio societario, y el que soporta el socio como consecuencia de los dividendos obtenidos en el reparto de ese beneficio⁷. En definitiva, mismo concepto tributario sobre contribuyentes distintos.

Si bien la generalidad doctrinal ha tomado en consideración la doble imposición jurídica por encima de la económica, la actualidad nos muestra una gran inquietud por la última. La práctica así nos obliga si tenemos en cuenta, siguiendo con el ejemplo, los cada vez más extendidos grupos internacionales de empresas, y la distribución de los beneficios obtenidos alrededor del mundo.

En esta línea, cabe observar que la corrección de las situaciones de DII es distinta según nos encontremos ante una forma u otra, pues los métodos a aplicar difieren unos de otros. Además, esa diferenciación adquiere relevancia si nos detenemos en las “Deducciones para evitar la DII” que prevé la LIS en sus artículos 31 (en cuanto a

⁷ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., pág. 59.

la doble imposición jurídica) y 32 (referido a la doble imposición económica); pues la minoración de la BI se efectúa de distinto modo según la modalidad ante la que nos encontremos. Sobre estas deducciones volveremos más exhaustivamente en el siguiente capítulo. Por este motivo, afirmamos que esta bifurcación dentro de las situaciones de DII va más allá de una mera cuestión didáctica.

Para finalizar, abordamos las consecuencias en las que desembocan los supuestos de DII. Concretamente, existe una unión necesaria entre DII y problema de justicia tributaria. En este sentido, se ha considerado que “es precisamente la afectación a la justicia de la imposición la primera, y fundamental, consecuencia de la DII”. Esta unión es de fácil identificación con la sola lectura de la definición de este fenómeno, pues el mismo acarrea un carácter discriminatorio severo entre los contribuyentes y entidades que realizan inversiones en el extranjero, y aquellos que no. Asimismo, este tipo de desigualdades no favorece en ningún caso las relaciones internacionales, sino que a sensu contrario consigue el efecto opuesto al obstaculizar la compra y venta, arrendamientos y demás movimientos que impliquen flujos monetarios y también de carácter personal. A estas consecuencias se une, como resultado de las anteriores, la desviación de las inversiones y movimientos extranjeros a lugares de escasa o nula tributación; esto es, una posible evasión fiscal. Estas consecuencias están íntimamente interrelacionadas entre sí, lo que mostramos a través de este sencillo esquema:

Figura 1. *Conexión entre las consecuencias de la DII.* Fuente: elaboración propia



4. Conclusión

En este primer capítulo, hemos recorrido el origen de la DII en sus causas más profundas. De esta primera aproximación extraemos que no puede ser considerado como un problema baladí, especialmente después de observar las complejas consecuencias que puede llegar a desencadenar. Por esta razón, parece haber consenso en cuanto a que su supresión es un objetivo común a nivel internacional. A continuación, vamos a internarnos en las múltiples formas de eliminación existentes con este fin.



CAPÍTULO 2. Mecanismos destinados a la eliminación de la doble imposición internacional

1. Introducción

Una vez conocido el fenómeno de la DDI desde una perspectiva global, estamos en condiciones de introducirnos en un exhaustivo recorrido por los métodos destinados a su eliminación. Así, me gustaría señalar que, a nuestro juicio es más preciso emplear el término “eliminar” para referirnos a dichos métodos, pues en función de lo expuesto en los apartados precedentes, es una opción lejana la existencia de métodos que nos permitan hablar de evitarla en todo término. Si bien es cierto que la legislación interna de cada Estado promueve sus propias medidas dirigidas a tal fin (denominadas por la generalidad como medidas unilaterales), conseguir evitar la duplicidad de obligaciones tributarias por un mismo o análogo concepto supone un titánico esfuerzo de todos y cada uno de los sistemas impositivos actuales. Este esfuerzo conlleva una ingente cantidad de normativa que se traduciría, fundamentalmente, en una rémora en sus relaciones internacionales a nivel estatal, empresarial, y también particular. Así, lo que realmente logran estos mecanismos (donde incluimos con especial atención a los CDI), es en la mayoría de ocasiones eliminar las situaciones de doble imposición y no tanto evitarlas.

2. Los métodos de corrección de la doble imposición internacional

Los métodos enunciados podemos clasificarlos en tres grandes grupos, a saber: **unilaterales, bilaterales y multilaterales.**

Se consideran medidas unilaterales aquellas normas que adopta un poder tributario estatal conforme a su legislación nacional como consecuencia de la existencia de dos países que pretenden gravar la misma renta; es decir, el país de residencia y el país de localización de la fuente de esa renta. Son medidas acogidas en un ámbito individual por propia iniciativa del ordenamiento adoptante, y generalmente las aplicará el Estado de residencia que es, en definitiva, quien la origina. Se caracterizan porque su legislación se desarrolla sin establecer vínculos con otro Estado.

Son bilaterales las medidas que se aplican por medio de acuerdos entre dos Estados. Conllevan la colaboración de éstos con el fin de adoptar convenios internacionales que fijen los criterios de tributación de las distintas rentas afectadas por la DII más acordes a sus propios intereses, y que contribuyan del modo más idóneo posible a su eliminación. Esta confluencia otorga a estas medidas, especialmente refiriéndonos a los CDI, una posición superior en cuanto a su aplicación respecto de los otros tipos mencionados. Esto es así hasta el punto de que en la actualidad se aboga por que la DII se elimine mediante las disposiciones previstas en los convenios y que sean las medidas unilaterales internas las que actúen subsidiariamente⁸.

Las medidas multilaterales son el resultado de una cooperación entre varios Estados para adoptar acuerdos de carácter colectivo en el esfuerzo de lograr corregir la DII. Si bien algunas propuestas de los mismos han sido calificadas de utópicas, lo cierto es que las ventajas que ofrecen son numerosas, siendo en la actualidad una de las grandes aspiraciones de la fiscalidad internacional⁹.

Los mecanismos y medidas a los que nos estamos refiriendo son clasificados por la técnica tributaria en dos grandes grupos: métodos de exención y métodos de imputación. Ambos tienen su referencia expresa en el artículo 23 (Capítulo V) del Modelo Convenio de la OCDE, que permite su aplicación conforme a la legislación interna de cada Estado o mediante las disposiciones adoptadas en virtud de un CDI:

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ARTÍCULO 23 A

MÉTODO DE EXENCIÓN

“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 Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.”

⁸ Véase el Capítulo 3 del presente trabajo, referido en su totalidad a los CDI y su influencia en el curso de la tributación internacional.

⁹ Acerca de los acuerdos multilaterales, consúltese el Capítulo 4 del mismo trabajo.

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 Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

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 ese Estado, dicho Estado podrá, 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 el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

ARTÍCULO 23 B

MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL

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 Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado. En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, 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 el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. 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 imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, 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 el patrimonio de dicho residente”.

A continuación procedemos a la explicación teórica y práctica de cada uno de los métodos contenidos en el articulado:

2.1. Método de exención

Conforme a este primer método no se someten a tributación en el Estado de residencia las rentas generadas en el extranjero o los elementos patrimoniales que se encuentran situados en el extranjero, puesto que ya lo han estado en el Estado de la fuente. De esta manera, la renta es gravada únicamente en el país de su procedencia, renunciando el país de residencia del preceptor a su imposición (es lo que se conoce como “exención en destino”). Por su parte, aunque la renuncia también pueda ser efectuada por el país de la fuente quedando sometida a tributación en el de residencia (siendo entonces una “exención en origen”), la exención suele ser aplicada prácticamente en todos los casos por el de residencia. Este sistema general de la “exención en destino” es el que prevén los CDI suscritos por España. Dentro del método de exención se prevén a su vez dos variantes:

- Exención total: también denominada simple, implica una renuncia íntegra del Estado a gravar las rentas de origen extranjero. De esta manera, el Estado trata esas rentas como si no existieran.
- Exención con progresividad: se mantiene la renuncia por el Estado al gravamen de las rentas extranjeras; pero se tienen en cuenta de forma transitoria con el fin de determinar el tipo de gravamen aplicable de las rentas no exentas, esto es, las rentas interiores.

La diferencia entre estas dos modalidades de exención reside en que la cuota a pagar siguiendo la segunda tendrá un importe mayor que en el primer caso; pues el tipo impositivo aplicable a la BI siempre va a ser superior que el correspondiente a la exención íntegra. En el caso español, pocas ocasiones tenemos de observar la aplicación de la primera variante enunciada; pues es la segunda la que aporta mayores ventajas en el sistema recaudatorio del Estado al que corresponda, que será, como hemos señalado, generalmente el de residencia.

2.2. Método de imputación

Mediante este método renombrado como del crédito fiscal o *tax credit* se procede al cálculo de impuestos sin renunciar en ningún momento a las rentas foráneas, sino que se obtiene la cuota como resultado de sumar todas las obtenidas por el sujeto pasivo independientemente de su procedencia; es lo que señala FRANCESC BARNADAS como ejemplo de aplicación del principio de renta mundial¹⁰. No obstante, lo que caracteriza al sistema de imputación es la posibilidad de deducción de esta cuota del impuesto satisfecho en el lugar de origen de esas rentas por la obtención de las mismas. Esta deducción admite ser efectuada de dos maneras distintas:

- 🇪🇺 Imputación íntegra: La deducción permitida al sujeto pasivo puede realizarse sin límite alguno, pudiendo así restar de la cuota la totalidad del impuesto satisfecho en el extranjero por las rentas obtenidas allí.
- 🇪🇺 Imputación ordinaria: En este caso la deducción no es total sino que se encuentra sujeta a limitaciones, de tal manera que el importe máximo a deducir debe coincidir con la cuota que correspondería pagar en el país de la residencia si la renta extranjera hubiera sido generada en él, sin que en ningún caso pueda ser superada. Por esta razón, esta modalidad de imputación también se denomina “limitada”.

A estos efectos, conviene destacar que la deducción que se lleva a cabo mediante una de las dos modalidades de imputación señaladas, no abarca en ningún caso los incentivos fiscales como bonificaciones o exenciones que puede presentar la política fiscal vigente en el Estado de la fuente. La deducción, como ya conocemos, en cualquier caso comporta de forma exclusiva los impuestos que han sido íntegramente pagados en el lugar donde se ha producido el hecho imponible¹¹.

Este apunte es importante para entender la llamada cláusula de *tax sparing*, que a diferencia de la imputación, permite deducir de la cuota, además de los pagados, los impuestos sujetos pero exentos, o aquellos que gozan de alguna reducción, entre otros.

¹⁰ BARNADAS, Francesc: *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, 2ª ed., Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona, 1997, pág. 51.

¹¹ *Ibíd.* pág. 52.

Expuesta una visión teórica sobre los métodos que pueden ser abordados para eliminar la DII, es conveniente ahora plantear una serie de ejemplos básicos que nos van a permitir entender cómo funcionan en la práctica. Veremos un supuesto por cada mecanismo enunciado, partiendo del siguiente enunciado:

Supuesto práctico número 1 = *Federico Aguado, asesor fiscal en Alcalá de Henares, ha obtenido una renta total de 600.000 euros. De la misma, 400.000 euros se han generado en España, su Estado de residencia; y los 200.000 restantes en el extranjero. En España el tipo de gravamen aplicable es del 20% para rentas de hasta 400.000 euros, y del 30% para rentas de hasta 600.000 euros. Por su parte, el tipo aplicable en el país extranjero es del 10%.*

*Resolución:

- a) Exención total → Impuesto pagado en España = 400.000 euros x 20% = 80.000 euros

Observaciones: El impuesto pagado en el extranjero es de 20.000 euros (200.000 x 10%), pero dado que este método no contabiliza en ningún momento las rentas extranjeras, la cuota íntegra en el Estado de residencia viene dada únicamente por las que tienen carácter interior. No obstante, la cuota extranjera no podemos ignorarla sin más, sino que la misma representa el importe satisfecho por Federico en el extranjero en concepto de IRNR.

En este sentido, la cantidad total que ha soportado Federico por sus rentas mundiales es de 100.000 euros

- b) Exención con progresividad → Impuesto pagado en España = 400.000 euros x 30% = 120.000 euros

Observaciones: El impuesto pagado en el extranjero sigue siendo 20.000 euros, pero la variación se ha producido ahora en el tipo medio de gravamen, pues hemos tenido en cuenta las rentas extranjeras sumándolas a las interiores con el fin de calcular el mismo. Este cálculo es realizado, por tanto, conforme a la

capacidad económica del sujeto en cuestión. Así, aplicamos ahora el 30% como tipo impositivo correspondiente a las rentas de hasta 600.000 euros.

La cuota total a satisfacer es de **140.000 euros**

- c) Imputación íntegra → Impuesto pagado en España = 600.000 euros x 30% = 180.000 euros
-deducción del impuesto satisfecho en el extranjero = **20.000 euros**
= **160.000 euros**

Observaciones: Como hemos tenido la oportunidad de conocer, el método de imputación permite en sus dos variantes deducir de la cuota el impuesto extranjero. La deducción mediante este método no está sujeta a ningún límite; razón por la que puede venir representada por cualquier importe.

Por su parte, el importe total de impuestos es de **180.000 euros**

- d) Imputación ordinaria → Impuesto pagado en España = 600.000 euros x 30% = 180.000 euros
-deducción del impuesto satisfecho en el extranjero = **20.000 euros**
= **160.000 euros**

Observaciones: Este último supuesto coincide exactamente con el anterior debido a que además de que la funcionalidad de ambos es la misma, la deducción no supera el límite previsto para la renta extranjera si ésta hubiera sido obtenida en España.

La cuota a satisfacer mediante este método es de **180.000 euros**

3. Efectos y consecuencias en la aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional

Los ejemplos propuestos en el apartado anterior ponen de relieve la aplicación práctica de estos mecanismos, que como vamos a ver es mayor o menor según su

naturaleza. Pero además, dichos ejemplos nos van a permitir establecer una comparativa en el seno fiscal actual, determinando cuál de ellos es el más apropiado atendiendo a los intereses y estructura del país al que nos dirijamos, así como los sujetos que los conforman en cuanto a las relaciones que mantienen en el ámbito internacional.

Los efectos que se derivan del empleo de uno u otro método dependen sobre todo de la perspectiva de la que se considere esta cuestión. En términos generales los métodos de exención se encuadran de forma más efectiva en países importadores, pues favorecen las inversiones extranjeras en los mismos. Estas inversiones proliferan especialmente en las situaciones en que los países de procedencia aplican tipos más altos que aquellos donde se encuentra la inversión.

En cuanto al método de exención total, destaca éste por su sencillez al no tener que realizar comprobaciones exhaustivas de las rentas extranjeras; pero también por tener cierto carácter discriminatorio, muy criticado doctrinalmente. Esta discriminación se predica de la puesta en común de dos residentes, uno de los cuales obtiene parte de sus rentas en un país distinto del que reside; en ese caso, la balanza tributaria se va a inclinar siempre en contra del residente que obtiene todas sus rentas en el territorio nacional donde reside (quiebra de la equidad horizontal entre contribuyentes). En este sentido, para el primer residente este método resulta ser el más conveniente en cuanto a imposición se refiere.

La naturaleza radical de la exención total culmina en la preferencia de la exención con progresividad como sistema que tiene más en cuenta la capacidad impositiva con la que cuenta cada sujeto. A través de este método existe un mayor control de las posibles evasiones fiscales que puede pretender lograr un sujeto aprovechando la configuración de los mecanismos a los que hemos dedicado este capítulo. En palabras de NICOLÁS SÁNCHEZ GARCÍA¹², “es bastante más satisfactorio que el anterior en el plano de la justicia tributaria”.

Por lo que respecta al método de imputación, la simplicidad de la exención pasa ahora a un segundo plano. La imputación es un sistema que requiere la justificación y posterior verificación por la Administración Tributaria del impuesto

¹² SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás: “La doble imposición internacional”. En la *Revista de Treball, Economia i Societat*, núm. 16, 2000, pág. 8.

efectivamente abonado en el país de la fuente. Así, la comprobación exhaustiva es ahora un requisito fundamental. Esto da lugar a que el control sea mayor, y por ende, una reducción de las posibles elusiones tributarias. Además, este método logra la igualdad entre contribuyentes que se encuentran en la misma situación a efectos fiscales, y de la que carecía la exención en sus dos alternativas. Esto se debe a que garantiza la neutralidad de exportadores y particulares en las condiciones dadas al soportar la misma presión tributaria independientemente del origen de sus rentas. Una neutralidad que se ve mermada en la imputación limitada en los casos en que las rentas extranjeras superan el límite establecido por el país de residencia.

Así, resulta ser el método que más propugnan los países industrializados o exportadores, sobre todo aquellos que se adhieren a la imputación íntegra. Conforme a sus características, este sistema permite incluso la posibilidad de devolución por el país de residencia en caso de que el importe por impuestos en el país de la fuente supere al importe de los impuestos a los que se hace frente en el mismo. Esto conlleva una ventaja considerable tanto para grandes como pequeños inversores en el momento de decidir cuál es el país apropiado para establecer o vincular sus operaciones. Probablemente sea esta la razón por la que la imputación integral goza en nuestros días de un elevado predicamento.

4. Breve comentario sobre el *tax sparing* o “impuesto no pagado”

En la línea de lo anterior, son los países en vías de desarrollo o importadores los principales detractores de esta variante. El motivo es claro, el incentivo fiscal que supone el método de imputación crea un perjuicio frente a los menores beneficios tributarios que países de estas características pueden ofrecer, anulando con ello la mayoría de posibilidades de acogimiento de nuevas inversiones futuras. No obstante, conviene apuntar que pueden solventar o superar este escollo mediante la inserción en acuerdos con países exportadores de la denominada cláusula de *tax sparing* o de los impuestos no pagados. Así, esta figura entraña un beneficio fiscal que generalmente otorgan los grandes países industrializados (por ejemplo, Canadá), a aquellos que se encuentran en procesos de desarrollo (caso de la República Dominicana). Este beneficio supone para el contribuyente del Estado de residencia poder deducirse aquellos

impuestos pagados en el extranjero¹³; pero también aquellos que no han sido satisfechos como consecuencia de la aplicación de bonificaciones, reducciones, exenciones o cualquier otra modalidad de deducción recogida en la normativa fiscal del país de la fuente. De esta manera, esta cláusula contribuye a la corrección de las situaciones de DII, lo que constituye su objetivo prioritario; pero además se trata de un impulso en la economía interior de países en vías de desarrollo si tenemos en cuenta el incentivo que acarrea para posibles inversores. No obstante, cabe decir que se han reconocido abusos relacionados con la aplicación de este incentivo.

Para ilustrarnos con un ejemplo, es de gran interés destacar al respecto el acuerdo que mantienen los países citados en el párrafo anterior, esto es, Canadá y República Dominicana desde 1977, encaminado a la eliminación de la DII y a fomentar las inversiones en el segundo por parte del primero. Este acuerdo nació con el propósito principal de no desaprovechar por el Estado de residencia los beneficios fiscales que proporciona el país de la fuente¹⁴.

5. Las medidas unilaterales previstas en la normativa española para eliminar la doble imposición internacional

Intentando en todo momento completar la visión global de la DII con la perspectiva española, nos ocupamos ahora de la labor española destinada a paliar este fenómeno. De forma específica, vamos a conocer de cerca los métodos que siguen los impuestos directos españoles¹⁵ (el IRPF, el IP, el ISD y el IS); y que se prevén para los residentes españoles con rentas en el extranjero.

En el seguimiento de la explicación siguiente debemos tener presente en todo momento que los métodos expuestos se aplican sin perjuicio de lo que determinen al respecto los CDI.

¹³ Esta posibilidad de deducción de impuestos soportados en el extranjero, es el motivo por el que la cláusula de *tax sparing* es encuadrada dentro de los métodos de imputación.

¹⁴ http://www.hacienda.gov.do/politica_legislacion_tributaria/otras_publicaciones/2009/tax%20sparing.pdf. Consultado el 3 de Abril de 2015.

¹⁵ El IRNR, junto con los mencionados, es también un impuesto directo dado que grava una manifestación directa o inmediata de capacidad económica. Sin embargo, no incorpora ningún apartado sobre eliminación de DII, pues como es lógico la normativa de cada impuesto es la que prevé en su articulado este tipo de métodos.

Abordando el **IRPF** en primer lugar, nos referiremos de forma concreta al régimen de deducción por DII que prevé la LIRPF en su artículo 80. La función que ostenta esta deducción en el esquema de liquidación del IRPF es la minoración de la “cuota líquida” del impuesto, resultando de esta operación la obtención de la denominada “cuota diferencial”. A este respecto se pronuncia el artículo 79 de la LIRPF en su apartado a)¹⁶.

Analizando el precepto 80 en su párrafo primero, llegamos a la conclusión de que el método instaurado en nuestra legislación para el este impuesto es el de “imputación ordinaria”, cuya definición aportamos en apartados anteriores de este capítulo. Exactamente este artículo establece: “*1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales **obtenidos y gravados en el extranjero**, se **deducirá** la menor de las cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

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

Así, la deducción se efectuará minorando la cuota líquida con la menor de las cantidades que contempla el artículo para tal fin. Esto significa, por un lado, que esa deducción está fijada con límites, de manera que no se podrá llevar a cabo de forma íntegra en ningún caso. Por otro lado, nos viene a decir que se podrá efectuar la deducción; pero siempre que las rentas en cuestión hayan sido obtenidas en el extranjero y también gravadas en él. Si por el contrario no hubieran estado previamente sometidas a tributación en el país de la fuente, no podríamos hablar de una situación de DII; puesto que las rentas sólo estarían gravadas en nuestro país.

Por su parte, la obtención del tipo medio de gravamen referido en la letra b) del apartado anterior, se realiza conforme a lo establecido en el párrafo segundo del

¹⁶ **Artículo 79 Cuota diferencial**

“La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley”.

mismo artículo 80: “2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.”

Llegados a este punto, consideramos necesario enumerar los pasos a seguir para conocer el importe de la deducción que corresponde aplicar a la cuota líquida. Para ello es fundamental averiguar cuál es el impuesto que se ha satisfecho en el extranjero. De acuerdo con el carácter de los métodos de imputación, ese importe satisfecho será el que se unirá a las rentas obtenidas en territorio español; obteniendo así la cuota correspondiente. Seguidamente, y al tratarse del método de imputación ordinaria, debemos fijar el límite máximo que podría alcanzar, en su caso, la deducción. Un límite que viene dado, tal y como vimos, por el importe que correspondería pagar en el país de residencia si la renta extranjera hubiera sido obtenida en el mismo. Este importe hipotético es el que marca la propia deducción, y que una vez conocido, se efectuará conforme al ya mencionado 80.1 y 80.2.

En un adelanto del IS, destacamos que a diferencia de lo que ocurre en él, la LIRPF no prevé para su impuesto ningún precepto que permita trasladar a períodos impositivos futuros cantidades no deducidas como consecuencia de una cuota íntegra insuficiente. Sin embargo, esta situación en raras ocasiones se da en el ámbito del IRPF¹⁷.

Por lo que respecta al **IP**, la normativa que lo contiene invoca de nuevo el método de imputación ordinaria para combatir los casos de DII. La LIP (Ley 19/1991, de 6 de junio), lo refiere ahora como “Impuestos satisfechos en el extranjero” en su artículo 32.1 y 32.2. La mecánica a seguir en el procedimiento de la deducción es la examinada en el IRPF: “1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que

¹⁷ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: “Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española”. En *Revista Finanzas & Contabilidad*, núm. 42, 2004, pág. 12.

podieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.”

La explicación dispuesta sobre la forma de proceder en la deducción por DII para el IRPF, se puede extrapolar *mutatis mutandi* al IP. La única novedad que la LIP nos ofrece en materia de DII se ubica en el párrafo tercero del artículo 32. Este precepto “deja la puerta abierta” a las CCAA para que establezcan “*deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales*”¹⁸.

En las situaciones de DII, la normativa del **ISD** se posiciona como los anteriores tributos en la utilización de la “imputación ordinaria” como mecanismo de corrección. Así lo prevé la “deducción por DII” del artículo 23 de la LISD (Ley 29/1987, de 18 de diciembre): “*1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

¹⁸ Sobre la extensión normativa de las CCAA en el IP se pronuncia la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Artículo 39.1.c).

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.”

Como en el IP, las CCAA pueden intervenir en la reducción de la cuota de este impuesto mediante la aprobación de aquellas “*deducciones y bonificaciones que estimen convenientes. En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado*”¹⁹.

En relación con la aprobación de incentivos autonómicos, y aunque es una circunstancia que no procede abarcar en su totalidad en el desarrollo de este trabajo; no me gustaría dejar de mencionar en concepto de asunto colateral el estado actual del ISD con los sujetos no residentes en nuestro país. En este sentido se pronunció el TJUE el pasado año 2014 dictaminando mediante sentencia, que nuestro ISD vulnera el Derecho comunitario porque discrimina a los no residentes²⁰.

En último lugar analizamos el tratamiento de las situaciones de DII en el ámbito del IS. Para ello haremos un exhaustivo recorrido por la LIS, en cuya última reforma ha incorporado varias novedades en relación con la materia que nos ocupa.

Para comenzar y a diferencia de los anteriores impuestos, el **IS** incorpora una doble configuración de deducciones partiendo de la distinción entre doble imposición jurídica y doble imposición económica a la que nos referimos anteriormente. Además, existe un régimen de exención previsto para casos determinados.

¹⁹ Respecto del ISD y las CCAA se expresa de nuevo la ley anterior. **Artículo 40.1.d).**

²⁰ La sentencia que contiene este pronunciamiento, en relación al asunto C-127/12, es de 3 de septiembre de 2014. El TJUE estima que dado que la normativa española considera a los herederos o los donatarios, sean residentes o no, como sujetos pasivos del ISD, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda dar lugar a una diferencia de trato. Sin embargo, esas diferencias de trato vienen produciéndose desde hace más de un lustro en el panorama nacional como consecuencia de las bonificaciones y deducciones que tanto en sucesiones como en donaciones pueden aprobar las CCAA en ejercicio de su capacidad normativa. Aquí deviene discriminatorio el trato dado que **no pueden disfrutar de las mismas los sujetos no residentes en nuestro país.**

En primer lugar abordamos lo dispuesto en los artículos 31 y 32 que conforman el Capítulo II de la LIS. Recordemos que estos preceptos se refieren a la doble imposición jurídica y económica, respectivamente. Aunque el tipo de DII que contienen es distinto, ambos comparten la aplicación del método de imputación ordinaria como sistema correctivo interno:

🇪🇸 Artículo 31: “1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra 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.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal²¹.

[...]

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.”

🇪🇸 Artículo 32: “4. Esta deducción, conjuntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.”

De otra parte, también tiene en común la posibilidad de aprovechar períodos impositivos futuros para deducir aquellas cantidades que no pudieron serlo por insuficiencia de cuota íntegra (artículos 31.6 y 32.5 LIS).

²¹ Esta precisión supone entender que la legislación fiscal española no contempla a nivel interno la inserción de la cláusula de *tax sparing*, es decir, no se podrán incluir en el importe de la deducción impuestos.

Retomando la deducción del artículo 32 previsto para dividendos y participaciones en beneficios, vale destacar que se encuentra sujeta al cumplimiento de requisitos que son *conditio sine qua non* para poder llevarla a cabo:

“a) *Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación, sea superior a 20 millones de euros.*

b) *Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año [...].”*

Por otra parte, se establece en el artículo 21 un sistema de exención para dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Al tratarse de una exención los requisitos que comporta son numerosos, lo que hace ciertamente compleja su aplicación.

6. Consideración final

En este capítulo nos hemos dedicado a introducir la clasificación de los métodos de DII que se prevén a nivel global. No obstante, nos hemos centrado especialmente en la perspectiva española para abordar las medidas unilaterales españolas en cuestiones de doble imposición. Así, es necesario tener muy en cuenta que cada Estado puede introducir de acuerdo a sus propias necesidades sociales y económicas del momento, nuevos métodos que permitan hacer frente a este tipo de situaciones; por lo que no nos encontramos ante una lista de métodos *numerus clausus*.

Recapitulando la exposición del apartado anterior referente a la capacidad normativa de las CCAA proyectada en la aprobación de deducciones y bonificaciones; me gustaría destacar en esta visión final del capítulo la inquietud que ésta nos genera en torno a dos aspectos. El primero de ellos versa sobre el aprovechamiento que se puede llegar a extraer de las mismas, provocando situaciones de fraude fiscal; pues habrá CCAA con más y menos bonificaciones que desencadenen un mal uso de las distintas

legislaciones tributarias y marcadas diferencias entre los distintos territorios autonómicos. El segundo extremo que nos gustaría destacar es el hecho de que esa facultad puede llegar a extenderse en demasía, generando un aluvión normativo que complicaría (más aún) el panorama fiscal español. Por este motivo, considero que la aprobación de este tipo de incentivos debe realizarse coherentemente, y teniendo siempre en cuenta la situación económica y social de la Comunidad Autónoma en cuestión.

Expuestas las posibilidades de eliminación de la DII que actualmente conforman la práctica tributaria, damos un paso más en nuestra redacción con las aportaciones que los CDI despliegan en las relaciones internacionales.



CAPÍTULO 3. Los convenios de doble imposición internacional

1. Introducción

“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 conexos y cualquiera que sea su denominación particular”²². Nos acogemos al concepto de tratado internacional brindado por el artículo 2.1.a) del CVDT para introducirnos en la ulterior reflexión sobre los CDI, los cuales se erigen no sólo como los acuerdos por excelencia de cooperación entre Estados; sino también como la principal medida de carácter bilateral para resolver conflictos de DII. Esta importancia es de sencilla apreciación exponiendo la siguiente clasificación de los sujetos pasivos “no residentes”, realizada conforme al trato fiscal que reciben en nuestro país según la localización y condiciones de su Estado de residencia:

Figura 2. Tratamiento de los sujetos “no residentes” en territorio español. Fuente: elaboración propia



Como podemos observar, aquellos “no residentes” en España que sí lo son en un Estado de la UE gozan de unos incentivos fiscales que el Derecho Comunitario prevé

²² Resultado de la labor codificadora de la Comisión de Derecho Internacional, el 23 de junio de 1969 se firma el CVDT. En España su entrada en vigor se produce el 27 de enero de 1980 (BOE, 13 de Junio de 1980).

para todos los ciudadanos de sus, actualmente, 28 EEMM. En segundo lugar, se encuentran aquellos sujetos que ocupan nuestro punto de interés principal; es decir, los “no residentes” de un Estado que tiene suscrito con España un CDI. Un acuerdo de estas características comporta una serie de beneficios y ventajas para los sujetos sobre los que se despliega y que no prevén las normativas internas. Finalmente encontramos, de una parte, aquellos sujetos con los cuales no existe CDI, a los que les será de aplicación la LIRNR en las obligaciones tributarias contraídas en nuestro país en virtud del principio de territorialidad ya estudiado. De otra parte, los residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales no podrán gozar, dada su procedencia, de una situación fiscal acomodada en nuestro país.

2. Objetivos y naturaleza jurídica de los CDI

Llegados a este punto, nos preguntamos cuáles son los objetivos a los que aspiran dos Estados en el momento en que suscriben entre ellos un CDI. Así, la respuesta parece clara ya que el objetivo principal es la eliminación de la DII. Pero también, tratan de fomentar las relaciones internacionales entre los miembros de los Estados firmantes y buscar la mejor situación fiscal posible para cada uno de ellos. Estos objetivos se enmarcan también en los propios de la OCDE, concretamente “su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo”²³. Además, la mayoría de convenios, incluidos los suscritos por España, se encuentran encaminados a luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional²⁴.

La persecución firme de estos dos últimos objetivos está marcada en gran parte por la aparición de la denominada figura del *treaty shopping*. Se trata de un aprovechamiento fraudulento y orientado a un propósito específico de las disposiciones que prevén los CDI, beneficiándose con ello de tipos reducidos de imposición y otros incentivos a los que no se tendría acceso de actuar conforme al propio Convenio. En estos términos se ha pronunciado la OCDE al reconocer “que la extensión de los CDI incrementa el riesgo de abuso facilitando el uso de construcciones legales artificiales

²³ <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>. Consultado el 12 de mayo de 2015.

²⁴ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., pág. 20.

tendientes a asegurar los beneficios de las ventajas impositivas disponibles bajo ciertas legislaciones internas y los alivios previstos en los convenios”²⁵.

En cuanto a su naturaleza jurídica, hemos invocado en líneas anteriores el CVDT reafirmando su carácter de Tratado Internacional. Lo invocamos ahora de nuevo puesto que como normas de derecho internacional, los CDI deben ser interpretados conforme a “los principios generales de buena fe, la primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y fin del Tratado”²⁶, contenidos en los artículos 31 a 33 del propio CVDT. Por otra parte, hay autores que acertadamente nos recuerdan que los CDI van más allá de los, por ejemplo, tratados de carácter político o económico, pues su objetivo no es otro que tratar de acomodar varias legislaciones tributarias con el fin último de suprimir las ya conocidas situaciones de DII²⁷. Esta apreciación nos lleva a reflexionar acerca de la posible naturaleza *sui generis* de los CDI, cuyo objetivo específico y conciso los caracteriza.

3. Relación entre los CDI y la ley interna

La aplicación de las disposiciones de los CDI no se lleva a cabo en plena autonomía, sino que estas normas convencionales actúan en consonancia simultánea con la legislación interna de cada Estado contratante. Si no fuera de esta manera, la celebración de CDI se convertiría en una ardua tarea, pues debería ser incorporado en el propio Convenio todas las consideraciones relativas a la tributación de cada renta que ha sido prevista en el mismo.

Sin embargo, esa relación de aplicación simultánea es también de prevalencia de los CDI sobre el derecho interno. Concretamente, la legislación derivada de los CDI y otros tratados internacionales ha visto reconocida y aceptada su primacía frente a la que procede de la normativa interna.²⁸ Si bien esta precisión no se recoge expresamente en nuestro ordenamiento jurídico, sí se desprende de nuestro texto constitucional de

²⁵ <http://elrincontributivo.blogspot.com.es/2010/02/treaty-shopping.html>. Consultado el 12 de mayo de 2015.

²⁶ LEFEBVRE, Francis: *Memento práctico Fiscal*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2014, pág. 1008.

²⁷ RIBES RIBES, Aurora: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003, pág. 109.

²⁸ LEFEBVRE, Francis: *Memento práctico Fiscal*, ob. cit., pág. 1010.

1978 en la segunda parte del artículo 96.1 o de la LIRNR artículo 4; pudiéndonos referirnos a la misma como una “primacía tácita”:

Artículo 96

*“1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. **Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.**”*

Artículo 4. *Tratados y convenios.*

“Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.”

En este sentido se manifiesta también la novedosa y reciente Ley 25/2014, de 27 de Noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales²⁹ en su Capítulo IV, dedicado a la “Aplicación e interpretación de los tratados internacionales”. Concretamente, el precepto 31 de esta normativa es el que se refiere a la “Prevalencia de los tratados” a través del siguiente enunciado: *“Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente prevalecerán sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas, salvo las normas de rango constitucional.”*

Conocida esa primacía, es importante abordar ahora la cuestión relativa al modo en que tiene lugar la recepción de los CDI como normas convencionales en el ordenamiento interno español. Tal y como contempla en este sentido JIMÉNEZ

²⁹ No obstante, supone a nuestro juicio una imperiosa necesidad el hecho de interpretar el artículo 31 en relación a la disposición adicional quinta de la referida Ley 25/2014, de 27 de noviembre. Si ponemos en común ambas lecturas, llegamos a la conclusión de que los CDI se encuentran excluidos de todas y cada una de las disposiciones contenidas en la misma. También lo están los acuerdos alcanzados en virtud del denominado “procedimiento amistoso”. Así lo prevé la mencionada disposición: *“No quedan sujetos a las disposiciones de la presente Ley los actos de aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, en particular, los acuerdos amistosos de resolución de los conflictos en la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición [...]”*

PIERNAS, el sistema español puede ser denominado conforme a la corriente del “monismo moderado”. Esta doctrina se caracteriza principalmente por dos circunstancias, a saber: por la prevalencia de la norma internacional sobre la norma interna y, por la única exigencia de publicación en el BOE para que los tratados internacionales sean incorporados al ordenamiento interno; siempre y cuando el tratado en cuestión haya sido válidamente celebrado³⁰. En estos dos últimos aspectos nos referimos de nuevo al artículo 96.1 CE, pues de esta manera se expresan en la primera parte de dicho precepto: “1. *Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno*”.

La publicación en el BOE se convierte así en *conditio sine qua non* para una posterior integración en la legislación española. A sensu contrario, en ningún caso podremos referirnos a una aplicación directa de los tratados internacionales en su inserción en nuestra normativa interna. En el caso de una aplicación automática estaríamos ante una doctrina de corte “monista”. Esta apreciación a sensu contrario la establece nuestro CC en el artículo 1.5: “*Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Estado».*”

A modo de recapitulación en función de lo expuesto, una ley interna en ningún caso podrá afectar al cumplimiento de las obligaciones que se derivan de los tratados internacionales, y por ende, de los CDI como objeto presente de nuestro estudio.

Para finalizar, la jurisprudencia española más reciente también se ha manifestado acerca de estas circunstancias, reconociendo “la superior jerarquía de los tratados internacionales frente a las leyes internas”³¹. En concreto, destaca la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª del TS con fecha de 28 de junio del año 2006. La parte recurrente alegaba la infracción de un CDI, en concreto el artículo 11 del Convenio entre España y la República de Austria. El TS se pronuncia al respecto, y “acepta la posibilidad de alegar la infracción de un convenio internacional, y por tanto reconoce la superior jerarquía de los tratados internacionales sobre la ley

³⁰ VV.AA., JIMÉNEZ PIERNAS, Carlos (dir.): *Introducción al Derecho Internacional Público. Práctica de España y de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid, 2011, págs. 146 y 149.

³¹ *Ibid.* pág. 153.

interna, de conformidad con lo dispuesto en el art. 96 de la Constitución”³². Enunciamos aquí las palabras exactas del fundamento jurídico 5 de la mencionada resolución: “*No se puede negar la posibilidad de invocar como infringido un convenio internacional, pues, [...], no se puede desconocer que el artículo 96 de la Constitución Española de 1978 dice que «los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formaron parte del Ordenamiento Interno», así como que «sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional».*”

4. Estructura de los CDI

Seguidamente, vamos a centrar nuestra atención en conocer el esquema general que conforma la redacción de un CDI. En esta tarea, ha sido vital la labor desarrollada por la OCDE, que nace con el propósito de guiar a los Estados a alcanzar una solución común ante el fenómeno de la DII. Este organismo internacional, conformado hoy por 34 países, viene publicando desde su conformación a principios de los años 60, diversos trabajos sobre los problemas generados por las situaciones de DII, así como sus posibles soluciones. No obstante, su gran hito se produce en 1963³³ con la creación de un Modelo de Convenio dirigido a evitar la DII; y cuyo éxito queda acreditado en las posteriores actualizaciones de 1977, 1992, 2010 y, siendo la última de ellas aprobada el 15 de julio de 2014³⁴.

Este Modelo de Convenio de la OCDE se ha erigido como una guía orientativa para que sus países miembros sienten las bases de las negociaciones bilaterales en el seno de los CDI. Esto viene a significar que los CDI comparten una estructura común, lo que supone una gran ventaja debido a que facilita en gran medida la redacción de

³² VV.AA., JIMÉNEZ PIERNAS, Carlos (dir.): *Introducción al Derecho Internacional Público. Práctica de España y de la Unión Europea*, ob cit., pág. 153.

³³ Determinados autores datan la creación del primer Modelo de Convenio de la OCDE en 1977 en lugar de en 1963. Así: DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina: “Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición”. En VV.AA., CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.): *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 540. No obstante, siguiendo nuestras investigaciones y a la gran mayoría de opiniones doctrinales ofrecidas al respecto, mantenemos el año 1963 como fecha de nacimiento de este primer Modelo.

³⁴ <http://www.legalisfiscal.com/es/4704/tot/ocde/locde-aprova-lactualitzacio-de-2014-del-model-de-conveni-de-doble-imposicio.html>. Consultado el 16 de mayo de 2015.

nuevos CDI entre Estados que siguen las pautas propuestas por la OCDE. Estas pautas están dirigidas en el sentido de que sea el país de la fuente el que ejerza una mayor renuncia impositiva, lo que denominamos anteriormente como “exención en origen”; por lo que encontrarán grandes beneficios en este Modelo los países exportadores.

Por esta razón, hoy podemos hablar de la creación de otros Modelos de Convenio que si bien siguen la misma estructura que el anterior, tratan de apoyar a los países en vías de desarrollo. Este es el caso del Modelo de Convenio de la ONU, que aboga en la medida de lo posible por la tributación en el Estado de la fuente o por la tributación compartida.³⁵ Sin embargo, la conformación y funcionamiento del sistema económico mundial ha supuesto que este modelo haya quedado carente de aplicación. En nuestra opinión, este desuso no se debe únicamente a la configuración económica actual, sino también al hecho de que el Modelo de la OCDE supone un beneficio para los países de corte importador o aquellos menos desarrollados en tanto en cuanto logra “atraer” las inversiones extranjeras a sus territorios. Esta situación les permite una paulatina progresión en aras de expandir su mercado y constituir nuevas infraestructuras.

Con motivo de la continua evolución que sufre la DII y, con carácter general, el sector de la Fiscalidad Internacional; fue creado dentro de la propia OCDE un grupo de trabajo que revisa constantemente el Modelo de Convenio. De esta forma, se mantiene actualizado a diario evitando que quede obsoleto. En consecuencia, entendemos que el Modelo es un instrumento dinámico sometido a un cambio constante conforme a las circunstancias de los distintos Estados y a la coyuntura económica³⁶.

A continuación, vamos a seguir a MEDINA CEPERO³⁷ en su exposición distintiva y explicativa entre “parte general y específica” relativa a la estructura de un CDI de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE. Para ello, vamos a tomar

³⁵ DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina: “Modelos, fines, estructura e interpretación y calificación de los convenios de doble imposición”. En VV.AA., CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.): *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., ob. cit., pág. 541.

³⁶ *Ibíd.* pág. 540.

³⁷ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., págs. 17 y ss.

como referencia de su plasmación real algunos de los 83 CDI³⁸, suscritos por España siguiendo este Modelo. Los 30 artículos que lo conforman, son completados y acompañados por los siguientes tres apartados: los Comentarios (doctrina interpretativa del propio Modelo), las Reservas (discrepancias introducidas por un Estado para mostrar su desacuerdo con algún artículo del Modelo) y las Observaciones (de nuevo discrepancias, pero esta vez proyectadas sobre los comentarios realizados sobre el contenido de un determinado artículo).³⁹

4.1. Parte general de los CDI


Pertenecen a la parte general de un CDI cinco de los siete capítulos en que se divide su estructura. De forma más específica, esta parte comprende:

- **Artículo 1. Ámbito subjetivo.** Determina sobre qué sujetos se despliegan los efectos del convenio en cuestión. Los CDI se aplican a aquellos sujetos considerados residentes en alguno de los dos Estados que los suscriben. Como hemos tenido la oportunidad de comprobar en relación al CDI con EEUU, en contadas ocasiones aparece el término “ciudadanía”. [Capítulo I]
- **Artículo 2. Ámbito objetivo.** Hace referencia a los impuestos que quedan comprendidos en las disposiciones del convenio. Cada Estado Contratante es el que determina qué impuestos son incluidos en el ámbito de aplicación del mismo. [Capítulo I]
- **Artículo 3. Definiciones generales.** Este precepto dedica su contenido a la definición precisa de términos que son empleados con frecuencia a lo largo

³⁸ Las modificaciones y entrada en vigor de los nuevos y ya existentes CDI suscritos por España, está disponible con las últimas actualizaciones en la web de la Agencia Tributaria: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml. Consultado el 17 de mayo de 2015.

³⁹ Téngase en cuenta que con este “Modelo de Convenio” nos referimos en todo momento a los CDI en materia de renta y patrimonio, sin perjuicio de la existencia de otros convenios para eliminar la DII en sectores concretos del ámbito internacional. A modo de ejemplo destacamos los CDI en materia de navegación marítima y aérea.

del convenio. Algunos de ellos son “persona”, “sociedad”, o los que dan nombre a los dos siguientes artículos: “residencia” y “EP”. [Capítulo II]

 **Artículo 4. Residente.** Este concepto es fundamental en el Modelo de Convenio de la OCDE, pues como hemos señalado, se pretende que la tributación se haga efectiva en el Estado de residencia. Seleccionando a modo de ejemplo el CDI suscrito entre España y Turquía, se define “residente”: “1. *A los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, domicilio social, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado.*”. Asimismo, es cada Estado Contratante el encargado de determinar conforme a su propia legislación quién es o no residente en su territorio. Pero al existir distintos criterios en ese proceso de determinación, se pueden dar casos en que una persona es considerada residente en los dos Estados Contratantes (“doble residencia”); lo que además de agravar las situaciones de DII, también dificulta el modo de solucionarlas. Con este fin, se establecen una serie de pautas que intervienen en la aparición de estos casos hipotéticos, las cuales ilustramos tomando de nuevo como ejemplo el Convenio anterior: “2. *Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*


- a) dicha persona será considerada residente únicamente del Estado en el que tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);*
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se*

considerará residente únicamente del Estado en el que viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente únicamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva. No obstante, cuando esa persona tenga su sede de dirección efectiva en uno de los Estados y su domicilio social en el otro, las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas para determinar de mutuo acuerdo si el domicilio social de esa persona ha de considerarse su sede de dirección efectiva o no.” [Capítulo II]

 **Artículo 5. EP.** Junto con la definición anterior, precisar en cada CDI qué se entiende por EP es de vital importancia para determinar la tributación de los beneficios procedentes de una actividad empresarial; ya sea una delimitación positiva o negativa (apartado 4 del presente artículo). Operar mediante EP supone que los beneficios obtenidos a través de él quedarán sometidos a tributación en el país donde el mismo se localice. Tomamos como referencia ahora el CDI de España e Irlanda, muestra exacta del Modelo de Convenio de la OCDE: “1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. 2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. *Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses⁴⁰.*

4. *No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:*

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;


c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultantes de este ejercicio combinado conserve su carácter auxiliar.”

[Capítulo II]

 **Artículo 23. Métodos para evitar la DII.** Remitiéndonos a la exhaustiva explicación ofrecida en el capítulo anterior acerca de las modalidades de exención e imputación destinadas a la corrección de la DII, vamos a dedicar este espacio a la inserción de los mismos dentro de los CDI. Siguiendo la configuración de las medidas unilaterales españolas, en la amplia mayoría de los CDI suscritos por nuestro país encontramos que impera el método de imputación ordinaria. Este es el caso de los convenios suscritos con Grecia, Portugal o Ecuador. Sin embargo, esto no obsta para que determinados

⁴⁰ Este aspecto presenta numerosas variaciones según el CDI al que dediquemos nuestra atención. Consúltese al respecto las particularidades de los CDI de Turquía y Grecia, donde el mencionado plazo es de 6 y 9 meses, respectivamente.

convenios establezcan un método de eliminación distinto. En este sentido, si consultamos el CDI suscrito con Alemania, es el método de exención con progresividad el aplicable en la generalidad de las rentas. [Capítulo V]


🇪🇺 **Artículo 24. No discriminación.** El principio de no discriminación podemos resumirlo refiriéndonos a un “trato fiscal análogo”⁴¹ en el marco de un CDI y entre distintos sectores del panorama internacional. Concretamente se predica este precepto, en primer lugar, de los residentes en los Estados Contratantes. Es decir, que con motivo de la nacionalidad no podrá existir un trato que se pueda considerar discriminatorio. Sin embargo, no podemos extender esta discriminación en el trato respecto a las desigualdades que pueden llegar a producirse por disparidades fiscales entre residentes y no residentes de acuerdo con la configuración de la normativa fiscal. En esta línea destacamos el pronunciamiento del TSJ de Madrid de 13 de octubre de 1995⁴². A través de esta Sentencia (número 976/1995), el Tribunal considera que “no existe discriminación por el tratamiento fiscal de las pensiones percibidas por pensionistas residentes y no residentes, siendo cada régimen aplicable en los supuestos previstos por la ley sin que quepa acogerse a lo más favorable de cada uno de ellos como pretende el demandante”. En segundo lugar, se alude con este principio a la no discriminación de EP situados en el otro Estado Contratante respecto de aquellos EP residentes en el mismo cuando realicen las mismas actividades. De la misma manera se formula la igualdad de trato fiscal en los siguientes términos⁴³: “4. *Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté total o parcialmente detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no están sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.*”. Por último, respecto de los intereses, cánones y demás gastos pagados en un

⁴¹ LEFEBVRE, Francis: *Memento práctico Fiscal*, ob. cit., pág. 1008.

⁴² MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., pág. 67.

⁴³ Hemos tomado como referencia el artículo 25.4 del CDI suscrito entre España y Francia.


Estado Contratante a un no residente, tendrán las mismas condiciones de deducibilidad fiscal que los pagados a un residente. [Capítulo VI]


 **Artículo 25. Procedimiento amistoso.** Nos encontramos ante uno de los preceptos más importantes que todo CDI incorpora en su articulado. Contenido en la disposición adicional primera de la LIRNR, el procedimiento amistoso es un modo de resolución de discrepancias interpretativas alternativo a las normativas internas estatales, y cuya incoación llevan a cabo los residentes de los Estados Contratantes del convenio en cuestión. Este procedimiento puede suscitarse por múltiples conflictos, incluidos los señalados en el apartado anterior sobre discriminación de trato por razones de nacionalidad. Una vez iniciado, el modo habitual de proceder consiste en la resolución del conflicto por las autoridades del Estado de residencia del sujeto que ha instado el procedimiento. No obstante, tal y como se destaca en los propios CDI, en el supuesto caso de que no se pudiera alcanzar unilateralmente una solución amistosa, se exhortará al otro Estado para resolverlo conjuntamente. Además, pueden ser los Estados los que procedan de oficio en un acuerdo amistoso cuando pretendan eliminar la DII en un supuesto no recogido en el Convenio. Señalamos en este sentido el contenido de los apartados 2 y 3 del artículo 25 del CDI entre España y Reino Unido: “2. *La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio [...].* 3. [...] *También podrán consultarse para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.*”.


Recordemos que tal y como ocurría con los CDI, los acuerdos amistosos no les era de aplicación en ningún caso la Ley 25/2014, de 27 de Noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, conforme al tenor literal de su disposición adicional quinta.

Finalmente, convenimos interesante hacer mención de la opinión de determinados autores quienes sostienen la insuficiencia manifiesta del procedimiento amistoso al que venimos refiriéndonos. Si bien su utilización

se ha incrementado de forma exponencial en los últimos años, presenta ciertas debilidades que han otorgado protagonismo a otros procedimientos como el arbitraje. En el núcleo de estas debilidades se sitúa la del propio contribuyente que incoa el procedimiento, cuya posición, ya calificada como débil en relación a la invocación de los CDI, se cuestiona si puede ser considerada como parte⁴⁴. [Capítulo VI]

 **Artículo 26. Intercambio de información.** En el objetivo de luchar contra el fraude y la prevención de la evasión fiscal, las cláusulas y protocolos de intercambio de información juegan un papel fundamental. De ahí que la suscripción de todo CDI suscrito por España lleve implícita una disposición de estas características, si bien podremos encontrar limitaciones a la información intercambiada según el CDI. Por el contrario, el CDI suscrito con Malta aboga por una apertura al suministro de información sin límites en lo que respecta al fraude fiscal⁴⁵. Convenios como el de Malta, se convierten en poderosos mecanismos de prevención contra situaciones de fraude. La importancia de estas cláusulas se consolida más allá de los convenios bilaterales, pues la existencia de convenios multilaterales y acuerdos a nivel internacional así la acreditan. [Capítulo VI]


 **Artículo 27. Agentes diplomáticos y consulares.** Mediante el presente artículo quedan salvaguardados los “privilegios fiscales” de los funcionarios diplomáticos y consulares. Su redacción sigue la misma estructura en todos los CDI suscritos por España sin perjuicio de las particularidades previstas al respecto en ciertos convenios como el de Canadá, Francia o Suiza. [Capítulo VI]


 **Artículo 28. Extensión territorial.** Dado que la mayoría de los CDI suscritos por España aportan la definición de cada Estado Contratante en el precedente artículo 3, el precepto que nos ocupa se encuentra en nuestros convenios prácticamente en desuso. Pero este no es el caso de los CDI de Polonia y la

⁴⁴ SERRANO ANTÓN, Fernando: *La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 27 y 28.

⁴⁵ LEFEBVRE, Francis: *Memento práctico Fiscal*, ob. cit., pág. 1009.

antigua URSS, donde la disposición normativa de cada uno de estos convenios dedica un artículo a concretar el ámbito territorial de los Estados Contratantes⁴⁶. Constituyen así excepciones a la regla general. Como singularidad, el CDI con EEUU prevé la posibilidad de extender la aplicación del mismo a Puerto Rico. [Capítulo VI]

 **Artículo 29. Entrada en vigor.** Conforme al tenor literal de este artículo en el propio Modelo de Convenio de la OCDE: “1. *El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en....., lo antes posible.* 2. *El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán: a) (en el Estado A): b) (en el Estado B):*”. Es decir, “para que un Convenio entre en vigor basta con que se cumplan los requisitos exigidos para ello, lo cual implica el consentimiento de los Estados Contratantes a obligarse con el Convenio suscrito”⁴⁷. Pero no debe confundirse este momento con, en el caso español, la fecha de publicación en el BOE, pues ambas fechas no tienen por qué coincidir. La fecha de publicación puede ser anterior a la entrada en vigor o posterior, y supone el momento de aplicación del Convenio en nuestro país. [Capítulo VII]

 **Artículo 30. Denuncia.** El último artículo del Modelo de la OCDE otorga a los Estados Contratantes la posibilidad de denunciar el Convenio siempre que se haga de acuerdo con el plazo establecido en el mismo. Creemos que la razón por la que se fija un período mínimo de vigencia es porque los CDI, como cualquier otro tratado internacional, nacen con una vocación de permanencia en el tiempo. De la totalidad de CDI suscritos por España sólo uno se encuentra actualmente denunciado, y ese es el Convenio con Dinamarca. Fue este país quien comunicó la denuncia unilateral del Convenio

⁴⁶ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Tomás: *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 47.

⁴⁷ *Ibid.* pág. 48.

el 10 de junio de 2008, lo que dio lugar a que el Convenio deja de estar en vigor el 1 de enero de 2009⁴⁸. [Capítulo VII]

4.2. Parte específica de los CDI

Una vez analizada la parte genérica de un CDI, estamos en condiciones de adentrarnos en el objeto de la parte específica de su estructura. En este sentido, y teniendo en cuenta nuestra afirmación acerca de que la finalidad primera de todo CDI es la eliminación de la DII; constituye el objeto de esta parte específica las reglas que determinan el modo de tributación de las rentas y del patrimonio en los distintos CDI con firma española.

Dichas reglas admiten tres posibilidades en la distribución de potestades tributarias que se produce entre los Estados negociadores:

- 1) El Estado de residencia del beneficiario goza de someter a tributación rentas de forma exclusiva.
- 2) El Estado de la fuente de rentas es el que ostenta la tributación de las mismas en exclusiva.
- 3) Lo que se conoce en términos fiscales como “tributación compartida”. Esto es, el Estado de residencia grava las rentas obtenidas por su beneficiario pero no de forma exclusiva, pues el Estado de la fuente puede también participar de ese derecho de gravamen si bien con sujeción a ciertas limitaciones.

Por consiguiente, dedicaremos el siguiente apartado al tratamiento general que reciben las rentas y el patrimonio siguiendo de nuevo las propuestas del Modelo de Convenio de la OCDE y las reglas enunciadas. Concretamente abarcaremos sus artículos 6 a 22, o lo que es lo mismo, los Capítulos III (imposición sobre las rentas) y IV (imposición sobre el patrimonio):

⁴⁸ Consúltense la comunicación por Dinamarca de la denuncia unilateral del hasta entonces CDI en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre dicho país y España: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2008-18633>. Consultado el día 21 de mayo de 2015.

A) *Rendimientos inmobiliarios.* (Artículo 6) – La aplicación del presente artículo conlleva que las rentas derivadas de los bienes inmuebles pueden gravarse en el Estado en que tales bienes están situados. Este criterio se aplica cualquiera que sea la renta que se obtenga del bien inmueble, es decir, arrendamiento, utilización de vivienda o cualquier otra forma de explotación del mismo bien. Esta situación no obsta para que el Estado en el que reside el beneficiario de estos rendimientos, los someta a gravamen. Por tanto, nos encontramos ante un supuesto de tributación compartida, pues los dos Estados firmantes del convenio tienen derecho de gravamen sobre las rentas derivadas de un bien inmueble. Pero, dadas las circunstancias, estamos ante un claro solapamiento impositivo, situación que precisamente se pretendía evitar mediante la firma de un CDI. Para resolverlo en el caso de que el contribuyente se viera envuelto en un supuesto de estas características, será el Estado de residencia el que con los métodos que hemos tenido la oportunidad de conocer, (en especial el método de imputación ordinaria) elimine esa superposición de impuestos.

Como excepción a la regla general, el CDI suscrito con Austria otorga al Estado en el que se encuentra el bien inmueble la potestad tributaria exclusiva de los beneficios derivados del mismo: “1. *Las rentas procedentes de los bienes inmuebles sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados.*”⁴⁹

B) *Beneficios empresariales.* (Artículo 7) – Los CDI suscritos por España atribuyen el derecho de imposición exclusiva de los beneficios empresariales, al Estado en el que la empresa que obtiene dichos beneficios tiene su residencia. Sólo en el caso de que dicha empresa actúe en el otro Estado por medio de un EP pueden someterse a imposición dichos beneficios en ese Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese EP. De ahí que en el precedente artículo 5 calificáramos de “vital” la importancia de la delimitar la definición de EP en cada CDI.

⁴⁹ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Tomás: *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, ob. cit., pág. 20.

De nuevo es el CDI con Austria el que nos ofrece una excepción a la generalidad expuesta, pues “los beneficios empresariales obtenidos a través de EP son gravados de forma exclusiva en el Estado de la fuente o de situación del EP”⁵⁰.

C) *Navegación marítima, interior y aérea.* (Artículo 8) – Conforme al contenido del artículo que nos ocupa, los beneficios derivados de la explotación de buques y aeronaves en el tráfico internacional tributarán exclusivamente en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. Esta precisión es también aplicable a los beneficios originados por la participación en un “*pool*”⁵¹, en una explotación en común o en un organismo de explotación internacional. De igual manera se dispone para los beneficios obtenidos por el transporte interior de buques y aeronaves. Seguidamente, y para los casos en que la sede de dirección efectiva se encuentra a bordo de un buque o embarcación (se refiere así y de forma única a la navegación marítima), “[...] *se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque, o si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque*”⁵².

Por último, cabe destacar que la amplitud de esta materia en el panorama internacional ha supuesto la suscripción de determinados países con España de CDI en materia de navegación marítima y aérea. Así ocurre con los convenios firmados con Argentina (BOE 1983), Chile (BOE 1978), EEUU (BOE 1988), Irlanda (BOE 1977), Sudáfrica (BOE 1973) y Venezuela (BOE 1989). Cabe destacar que estos convenios, no derogados, suspendieron sus

⁵⁰ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., págs. 90 y 91.

⁵¹ POOL: Voz inglesa con la que se designa todo acuerdo entre productores cuyo objeto es limitar o suprimir la competencia entre sí. Los socios conservan su independencia financiera e industrial [...] y convienen precios de venta o cuotas de producción. Definición procedente de: <http://www.uned-derecho.com/diccionario/>. Consultado el 22 de mayo de 2015.

⁵² Apartado extraído del artículo 8 del CDI suscrito entre España y Croacia.

efectos en el momento en que fueron de aplicación los respectivos CDI⁵³, lo que de alguna manera puede llegar a ser cuestionado.

D) *Empresas asociadas.* (Artículo 9) – En el marco de los CDI, son consideradas empresas asociadas: a) Una empresa de un Estado contratante que participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) Unas mismas personas que participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante. Apuntan determinados autores que “el objetivo de este artículo [...] es el de corregir las distorsiones fiscales que pueden producirse por operaciones entre empresas vinculadas cuando las condiciones difieren de las que serían acordadas por empresas independientes actuando en condiciones normales de mercado”⁵⁴; pues es en ese caso cuando se pueden someter a imposición en el otro Estado Contratante. En el mismo artículo, se establece un ajuste encaminado a la eliminación de la doble imposición económica que pudiera tener lugar debido a la rectificación de la contabilidad de las operaciones entre estas empresas vinculadas. Sin embargo, en gran parte de los CDI suscritos por España no se recogen disposiciones con este objetivo. Destacamos en este sentido los convenios con China, Corea o Ecuador⁵⁵.

E) *Dividendos.* (Artículo 10) – En cuanto a los dividendos, los CDI suscritos por España siguen un criterio de tributación compartida, en el sentido de que los mismos pueden gravarse en el Estado de residencia del perceptor (sin limitaciones), y en el Estado de donde los dividendos proceden, si bien, en este caso, con un límite que generalmente se cifra en el 15 por 100. Ese límite puede fijarse con carácter reducido en un “5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente

⁵³ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: “Otros Tratados Internacionales”. En VV.AA., CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, 2010, pág. 720.

⁵⁴ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Tomás: *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, ob. cit., pág. 23

⁵⁵ *Ibid.*, págs. 24 y 77.

al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos”⁵⁶. Al mismo tiempo, el presente artículo recoge una delimitación del término “dividendos”, si bien la gran amplitud del mismo debe completarse con las definiciones ofrecidas por las legislaciones internas de los distintos Estados. Finalmente, realizamos una precisión sobre los dividendos obtenidos por un sujeto con vinculación a un EP. En este caso la tributación de estos rendimientos no se efectúa conforme al criterio expuesto, sino que se tendrá en cuenta como una prolongación de la base de ese EP.

F) *Intereses*. (Artículo 11) – Como en el caso de los dividendos, para los intereses se sigue un régimen de tributación compartida entre el Estado de residencia del perceptor de los mismos y el Estado de la fuente. Por consiguiente, los intereses procedentes de un Estado y pagados a un residente de otro Estado, tributan normalmente en los dos Estados, aunque en el caso del Estado del que procedan tributan de acuerdo con el límite previsto en el convenio, que suele ser el 10 por 100. Este es, por tanto, el tipo previsto para el gravamen en el Estado de la fuente. De nuevo el mismo artículo nos facilita una definición de “intereses” y excluye de este régimen los intereses obtenidos a través de una actividad empresarial mediante un EP, a los que les es de aplicación el contenido del artículo 7. Este régimen general no es aplicable respecto de los convenios suscritos con: Bulgaria, República Checa y Eslovaquia (ex componentes de la antigua Checoslovaquia), Hungría, Polonia y URSS; que prevén una tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor de los intereses.⁵⁷

G) *Cánones*. (Artículo 12) – Por cánones deben entenderse las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano o fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la

⁵⁶ Hemos tomado como referencia el artículo 10 del CDI suscrito con Eslovenia.

⁵⁷ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Tomás: *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, ob. cit., pág. 26.

concesión de uso de un equipo industrial, comercial (arrendamiento de negocio) o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know how*)⁵⁸. Si bien esta es la definición brindada por la Agencia Tributaria, como en los casos anteriores es el propio artículo el que ofrece una definición al respecto, que en este caso es muy similar a la dada en primer lugar. En esta categoría de rentas, es el Estado de residencia del beneficiario el que ostenta el derecho de imposición correspondiente; pero teniendo en cuenta que esa tributación es compartida con el Estado de la fuente, cuya imposición, tal y como conocemos de los casos anteriores, está sujeta a límite (normalmente entre el 5 y el 10 por 100). Como viene siendo recurrente, quedan excluidos de este criterio los cánones obtenidos mediante vinculación a un EP.

H) *Ganancias de capital*. (Artículo 13) – La potestad tributaria de las ganancias de capital depende del bien del que éstas deriven, teniendo en cuenta que su procedencia debe radicar siempre en una enajenación; pues el tenor literal del artículo así lo indica. Así, podemos estructurarlas en cuatro apartados:

- Ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles.
- Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un EP.
- Ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves y bienes afectos a la explotación de los mismos.
- Ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los anteriores.

En el caso de las ganancias obtenidas por un residente de un Estado por la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado, el Estado de situación tiene potestad para gravar la ganancia de capital.

⁵⁸http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Convenios_de_doble_imposicion/Cuestiones_sobre_tributacion_en_caso_de_convenio/Convenios__Canon_es__definicion.shtml. Consultado el 23 de mayo de 2015.

En el caso del EP, se podrán someter a imposición en el Estado donde se localice dicho EP.

Las ganancias del tercer apartado pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En último lugar, las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otra clase de bienes, en general, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que resida el transmitente.

I) *Servicios personales independientes.* (Artículo 14 suprimido) – Estos servicios se encuadran dentro de los servicios de carácter profesional, los cuales comprenden especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables. Como regla general, los convenios atribuyen la potestad para gravar las rentas derivadas del ejercicio de actividades profesionales independientes al Estado de residencia de la persona que realiza la actividad. No obstante, dichos rendimientos pueden ser sometidos a imposición en el Estado en que se realiza la actividad cuando se disponga de una base fija para el ejercicio de la misma⁵⁹. En el término destacado reside el motivo por el que este artículo fue suprimido del Modelo de Convenio del año 2000, pues a fin de cuentas, el reparto en la potestad tributaria responde a los mismos criterios que los beneficios empresariales del artículo 7, además de que se ha acreditado la inexistencia de diferencias entre base fija y EP. Por esta razón, la supresión del artículo 14 delega en el séptimo el tratamiento fiscal de los servicios profesionales.

J) *Servicios personales dependientes.* (Artículo 15) – Como regla general, el Estado de residencia del perceptor de los rendimientos del trabajo, es decir

⁵⁹http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Convenios_de_doble_imposicion/Cuestiones_sobre_tributacion_en_caso_de_convenio/Convenios_Actividades_profesionales.shtml. Consultado el 23 de mayo de 2015.

del trabajador o empleado, es el que tiene derecho para gravar las retribuciones percibidas, salvo que el empleo se ejerza en otro Estado, en cuyo caso también podrán ser gravados en este último Estado. Nos encontraremos entonces ante un supuesto de tributación compartida. No obstante, se prevé en el apartado segundo del mismo artículo una exclusión a esa modalidad compartida de tributación. Consiste en el derecho exclusivo de imposición por el Estado de residencia si se dan conjuntamente las siguientes circunstancias:

- No se permanece en España más de 183 días durante el año fiscal considerado.
- Las remuneraciones que se perciben se pagan por o en nombre de un empleador que no es residente en España.
- Las remuneraciones que se perciben no se soportan por un EP o una base fija que la persona empleadora tenga en España.

La peculiaridad más destacable en relación con esta categoría de renta son los conocidos como “trabajadores fronterizos”, es decir, aquellos que efectúan desplazamientos diarios de un Estado a otro para acudir a su puesto de trabajo; y que se encuentran referidos en los CDI con Francia y Portugal. Sobre los mismos se prevé que “tributarán exclusivamente en el Estado de residencia del trabajador, aunque el trabajo se ejerza en el otro Estado de forma continuada e indefinida”.⁶⁰

K) Participaciones de consejeros. (Artículo 16) – Se establece para esta categoría de renta una tributación de carácter compartida, ya que las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado con el que España tenga suscrito CDI obtenga como miembro de un Consejo de Administración de una sociedad española, pueden someterse a tributación en España. El Estado donde reside la sociedad pagadora goza de preferencia sobre el de residencia del consejero por razones obvias, por lo que la imposición en este último debe adecuarse a no generar

⁶⁰ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Tomás: *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, ob. cit., pág. 32.

una situación de DII. “Tan sólo en el convenio con Austria se atribuye al Estado de residencia de la sociedad el derecho exclusivo de gravamen”.⁶¹

L) *Artistas y deportistas*. (Artículo 17) – Las rentas derivadas de las actividades consideradas como artísticas o deportivas están sometidas a una imposición compartida entre el Estado de residencia del propio artista o deportista, y el Estado en el cual se ha realizado esa actividad. Asimismo, un gran número de convenios contienen una cláusula que permite gravar estas rentas cuando se atribuyan, no al artista o deportista, sino indirectamente a otra persona o sociedad. Como viene siendo habitual, el Estado de residencia además del encargado de eliminar la DII, en su caso, podrá someter a imposición las rentas en cuestión con limitaciones. Limitaciones a las que no se enfrenta, por el contrario, el Estado de desarrollo de la actividad.

En este punto es de nuestro interés reflexionar sobre la cláusula mencionada en el párrafo anterior. Se trata de un sistema anti elusión que evita que las rentas derivadas de actividades deportivas o artísticas, sean consideradas como empresariales al ser recibidas, por ejemplo, por una sociedad, y tributar de forma exclusiva en el Estado de residencia tal y como disponen los propios CDI⁶². Sin embargo, podríamos plantearle una crítica originada por el hecho de que no se comprueba si el receptor final es el artista o deportista. A nuestro juicio dicha cláusula debería funcionar únicamente en este último caso, pues es cuando existirían las posibilidades de defraudación y cuando existiría una completa conexión con el Estado donde se ha desarrollado la actividad gravada.

M) *Pensiones*. (Artículo 18) – Por lo que se refiere a las pensiones, entendidas como remuneraciones que tienen su causa en un empleo ejercido con anterioridad, tienen distinto tratamiento fiscal según sean públicas o privadas. En las pensiones privadas, se establece un derecho de imposición exclusivo

⁶¹ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., pág. 197.

⁶² LEFEBVRE, Francis: *Memento práctico Fiscal*, ob. cit., pág. 1032.

sobre el Estado de residencia del pensionista. Como pensiones privativas suelen ser incluidas las satisfechas por la Seguridad Social. Asimismo, estas últimas están reguladas expresamente en los CDI con Canadá, EEUU, Filipinas, Luxemburgo y Suecia⁶³. En las pensiones públicas, por lo general ostenta el derecho de gravamen el Estado de donde proceden las mismas. La razón de este régimen la encontramos en el propio carácter de las pensiones, que crea un especial vínculo entre las mismas y el Estado, como organismo otorgante. Un ejemplo de pensiones públicas son las que reciben los funcionarios.

N) *Funciones públicas.* (Artículo 19) – En el marco de un CDI, las remuneraciones pagadas por un Estado o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión, es decir, por el desempeño de funciones públicas, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que se prestan los servicios, si la persona física en cuestión es un residente de este Estado que:

- Posee la nacionalidad de este Estado, o
- No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.⁶⁴

O) *Estudiantes.* (Artículo 20) – “*Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante, aprendiz o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden*

⁶³ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, ob. cit., págs. 206 y ss.

⁶⁴http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Convenios_de_doble_imposicion/Cuestiones_sobre_tributacion_en_caso_de_convenio/Convenios__Funciones_publicas.shtml. Consultado el día 24 de mayo de 2015.

*someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado*⁶⁵. Este artículo viene a referir a nuestro juicio un supuesto de no sujeción a tributación en el Estado Contratante al que efectúa su desplazamiento un estudiante, de aquellas rentas que el mismo percibe en concepto de “gastos para el estudio”. Pero siempre que estas rentas procedan del otro Estado Contratante o un tercer Estado. A sensu contrario, si esas rentas son recibidas por el estudiante en el mismo Estado de su desplazamiento, sí que podrán ser sometidas a imposición en ese Estado. Se trataría con ello de fomentar el desplazamiento de estudiantes residentes en cada uno de los Estados firmantes.

P) *Otras rentas.* (Artículo 21) – Dado que los CDI no pueden abarcar la totalidad de rentas que existen, es posible encontrar alguna no contemplada explícitamente en los mismos. En estos casos el artículo 21, contenido en todos los CDI, funciona de un modo residual, acogiendo todas aquellas rentas a las que no se les otorga un tratamiento específico en la eliminación de la DII. Se insertan aquí los premios de juegos. Así, esta cláusula determina, en general, que las rentas de un residente de un Estado, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los otros artículos del Convenio, sólo pueden someterse a tributación en el Estado de residencia.

Q) *Patrimonio.* (Artículo 22) – El presente artículo designa criterios aplicables atendiendo al bien o elemento patrimonial ante el que nos encontremos⁶⁶, tal y como ocurría con las ganancias de capital. Tomando como referencia el CDI con Sudáfrica: “1. *El patrimonio constituido por bienes inmuebles en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado*”. En resumen, los bienes inmuebles pueden ser sometidos a tributación compartida entre el Estado de residencia de su propietario y el

⁶⁵ Artículo 20 extraído del CDI suscrito entre España y Letonia.

⁶⁶ Debemos tener en cuenta que no todos los CDI suscritos por España y por el resto de países establecen una disposición relativa a la imposición del patrimonio. En el Anexo del presente trabajo se encuentra la relación de países con los que España tiene suscrito un CDI, así como la indicación de aquellos a los que no se les aplican la mencionada disposición sobre el patrimonio.

Estado donde se encuentran ubicados (actúa como Estado de la fuente). “2. *El patrimonio constituido por acciones, derechos o participaciones análogas en una sociedad, en cualquier otra persona jurídica o en una sociedad personalista («partnership»), cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles o derechos sobre los mismos situados en un Estado contratante, o en acciones de una sociedad cuyo activo consista principalmente en dichos bienes inmuebles o dichos derechos sobre los mismos situados en un Estado contratante, puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el bien inmueble*”. La tributación compartida se prevé de nuevo para este caso en el que intervienen personas jurídicas. “3. *El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado*”. La tributación se comparte ahora entre el Estado de residencia de la empresa que posee ese EP y el Estado de situación de los bienes muebles. “4. *El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques y aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa*”. Los buques y aeronaves tributarán de forma exclusiva en el Estado de la sede de dirección efectiva de la empresa en cuyo patrimonio se encuentran estos elementos. “5. *Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado*.” Este artículo actúa a modo de “cajón de sastre” al incluir todos aquellos bienes que no han sido contemplados por las disposiciones anteriores, y establecer, a su vez, un derecho de gravamen exclusivo en el Estado de residencia del propietario de los bienes.

5. Consideraciones finales

Para concluir el penúltimo capítulo de nuestro estudio, añadiría que el exhaustivo análisis al que dedicado los apartados precedentes, ha sido posible debido al

ingente número de CDI suscritos hoy día. Son éstos los que nos han permitido realizar una comparativa general observando los puntos más y menos féreos según la categoría de renta a la que nos enfrentemos. Asimismo, queda demostrada la labor esencial que los mencionados CDI ostentan en el panorama tributario actual, no sólo por la agilidad que conceden a las relaciones establecidas en el tráfico internacional, sino también por la salvaguarda de intereses estatales que se ponen en juego con la suscripción de un convenio de estas características.



CAPÍTULO 4. Situación actual del fenómeno de la doble imposición en el marco de la Unión Europea. Una propuesta de futuro

1. Introducción

La UE desde sus inicios legislativos más remotos, ha llevado a cabo grandes esfuerzos en la eliminación, o al menos, atenuación del fenómeno de la DII. Así lo vemos reflejado en el artículo 293 TCE (antiguo artículo 220), base de importantes negociaciones y debates, que insta a los EEMM a entablar negociaciones dirigidas a la supresión de la DII.

Así, si bien los tratados multilaterales se han conformado como un objetivo en cuya consecución se han dedicado considerables labores, lo cierto es que tal y como estableció el asunto *Gilly*, C-336/96 en el apartado 23: “[...] *no se ha adoptado medida alguna de unificación ni de armonización a nivel comunitario encaminada a suprimir la doble imposición y que los Estados miembros no han firmado, al amparo del artículo 220 del Tratado, ningún convenio multilateral para ello*”⁶⁷. Esta apreciación puede hacerse extensiva a la práctica actual, pues hoy por hoy no podemos anunciar la existencia de un tratado multilateral orientado a estos fines.

2. Tratados multilaterales: ¿objetivo alcanzable?

Conociendo los Tratados multilaterales como aquellos en cuya firma participan más de dos Estados, nos planteamos ahora si su alcance es posible conforme al contexto actual, tanto comunitario como internacional.

Para comenzar, y conociendo la capacidad resolutoria de los CDI en situaciones de DII, nos es complicada tarea no pensar en los problemas a gran escala a los que podría hacer frente, además de un modo más eficiente, un convenio que va más allá de la bilateralidad, como son los que abordamos en este punto. Por esta razón, creemos firmemente que ambos tipos de normas parten del mismo origen y participan de

⁶⁷ Este asunto se contiene en la Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 1998. (*Esposos Robert Gilly contra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*).

idénticos objetivos⁶⁸. Sin embargo, su puesta en funcionamiento no es en ningún caso sencilla, pues requiere una cooperación entre Estados que limita con la potestad tributaria que cada uno ostenta. Como hemos referido ya alguna vez, los CDI son en gran medida resolutivos debido a que los intereses de los Estados firmantes se constituyen como el punto de partida de su redacción, lo que supondría uno de los principales escollos para un tratado multilateral. Una negociación de más de dos Estados destinada a paliar superposiciones impositivas requeriría, además de una compleja coordinación legislativa, un sacrificio tributario que no todos los Estados pueden realizar. Es primordial tener en cuenta la heterogeneidad que surge si ponemos en común distintos sistemas fiscales, lo que complica aún más si cabe embarcarse en un proyecto multilateral. En lo expuesto radican los principales motivos por los que aún parecen quedar remotas medidas que reúnan las características destacadas.

Por el contrario, sí ha sido posible plasmar varias iniciativas normativas desarrolladas por la UE, sus EEMM, así como terceros Estados ajenos a la propia UE, si bien no todas en materia de DII. Pero este cumplimiento de objetivos supone un acicate para el logro que nos ocupa. En este sentido, conviene tener presente la concurrencia de normativa incidente en el panorama tributario internacional, presentando como ejemplos: el convenio multilateral de asistencia mutua en materia fiscal, de 25 de enero de 1988; la Directiva comunitaria 2011/16/UE sobre Cooperación administrativa; la Directiva 2014/24/UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos y, en nuestra opinión la más importante, la Directiva 2003/123/CE del Consejo de 22 de diciembre de 2003 por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Esta última Directiva nace con un objetivo orientado exactamente a la supresión de la DII; así se pone de manifiesto en la misma: “[...] *eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz*”.

Con todo ello, pretendemos exponer que desde nuestro punto de vista, la consecución de un tratado multilateral si bien constituye una tarea ardua e inimaginable a corto plazo, sería posible si se realizara entre Estados de configuración fiscal semejante y con objetivos económicos parejos. Propondría además, que el mismo se

⁶⁸ SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás: “La doble imposición internacional”, ob. cit., pág. 4.

realizara con un fin colaborador en relación a países en vías de desarrollo, con el fin de incentivar sus modelos económicos. Apoyamos nuestra opinión en la de expertos en materia tributaria que consideran que son los tratados multilaterales los que reducen la complejidad de las relaciones, e introducen una mayor seguridad jurídica, trayendo a colación el denominado “Convenio Nórdico” que funciona entre los cinco países firmantes del mismo, a saber: Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia. Estos países han sustituido los CDI por este modelo práctico de tratado multilateral sobre la Renta y el Patrimonio⁶⁹.

Por último, consideramos que el inicio de un posible tratado multilateral debería partir con un Modelo de Convenio, tal y como aparecieron los CDI. Dada la satisfactoria experiencia que ha supuesto este Modelo para estrechar relaciones bilaterales en el entorno internacional, interesaría trasladarlo a un proyecto como aquel, de mayor envergadura.

3. Reflexión final: propuesta a medio plazo

En esta línea se ha posicionado la OCDE en sus últimas intervenciones, guiada además por la incansable lucha contra el fraude y la evasión fiscal, como objetivos habituales de la misma; especialmente motivado por el crecimiento exponencial de los grandes grupos multinacionales. De ello resulta que la creación de un tratado multilateral haya dejado de ser un fin utópico para considerarse una realidad casi tangible. Tal es este avance que la OCDE ha previsto establecer un único tratado multilateral sobre doble imposición sustitutivo de los CDI que podría estar preparado en un período aproximado de dos años.

Esta propuesta viene impulsada por las carencias que los CDI han demostrado en los últimos años. Si bien siguen siendo instrumentos esenciales en la práctica internacional, es esta misma práctica la que ha revelado sus flaquezas hasta el punto de acabar resultando, según los propios representantes de la OCDE, en una “doble no imposición”; pues las expectativas de prevención del fraude fiscal no han sido las

⁶⁹ MAGRANER MORENO, Francisco: *La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010, pág. 187.

esperadas. Asimismo, esta propuesta tiene su causa en reemplazar la necesaria actualización que precisan los más de 3.000 tratados bilaterales que rigen en la actualidad, por uno único.

Si bien a día de hoy es sólo una propuesta, lo cierto es que el trabajo legislativo orientado al alcance de un tratado multilateral es continuo. Por su parte, el sector de la Fiscalidad Internacional es joven y de gran proyección, lo que dará lugar a seguir ofreciendo pioneros propósitos fiscales.



CONCLUSIONES

Las conclusiones alcanzadas mediante la realización del presente trabajo son expuestas a continuación:

1.- La DII se nos presenta como un complejo fenómeno jurídico producto de la confrontación de los diferentes sistemas fiscales en las operaciones económicas internacionales, especialmente en el entorno actual inmerso en una progresiva globalización.

2.- Producto de la expansión empresarial y profesional, nos parece deseable calificar como “métodos de corrección” aquellos destinados a la eliminación de las situaciones de DII, y no “de evitación”, como generalmente se establece. Evitar la DII de forma absoluta, supondría un auténtico escollo en las relaciones internacionales a nivel estatal, empresarial, e incluso particular. En definitiva, aquello que consiguen estos mecanismos es eliminar las situaciones derivadas de este fenómeno y, no tanto evitarlas.

3.- Una clara manifestación de los continuos cambios que experimenta el ámbito de la DII, así como la ágil capacidad de resolución del sector fiscal internacional, la encontramos en la incorporación a la práctica tributaria de cláusulas como la de *tax sparing*, referida en más de una ocasión a lo largo de nuestro trabajo. Así, esta cláusula nace con el propósito de solucionar la situación de desventaja en la que están sumidos los países de carácter importador y en vías de desarrollo respecto del método de imputación.

4.- De nuevo en referencia a la Fiscalidad Internacional, acreditándolo como ámbito en constante actualización, la persecución de objetivos pioneros constituye una de las áreas de mayor actuación. En consecuencia, el *treaty shopping* se ha convertido en uno de estos objetivos.

5.- La presente conclusión se encuentra vinculada al pronunciamiento adoptado por el TJUE conforme al trato considerado discriminatorio de las bonificaciones y deducciones de nuestro ISD en el seno de las CCAA, hacia los sujetos no residentes. Conforme a esta decisión, afirmamos que la capacidad normativa que ostentan las CCAA y que deriva en la aprobación de deducciones y bonificaciones puede llegar a generar una multitud normativa causante de considerables estragos en nuestro propio panorama fiscal. Por esta razón, creemos deseable que la aprobación de este tipo de incentivos se realice en rigurosa correspondencia con la situación económica y social de la Comunidad Autónoma correspondiente.

6.- La posición jurídica del contribuyente como receptor de la normativa internacional, además de la propia de su Estado de residencia (o ciudadanía en el caso de EEUU), no podemos considerarla del todo sólida en relación a su intervención en el procedimiento amistoso. Pensándolo detenidamente, si bien estamos ante un cauce útil para la resolución de conflictos de interpretación de CDI, lo cierto es que la información que un contribuyente suministra a las autoridades competentes en relación a un conflicto de estas características, no garantiza nada. Además, concluimos en que se trata de un procedimiento rápido en la teoría, pero que resulta muy demorado en la práctica, razón por la que debería ser modificado en un intento de agilización.

7.- A lo largo de nuestro trabajo, ha quedado acreditada nuestra opinión acerca de los CDI, considerados en nuestra redacción como los medios que han tenido un desarrollo mayor y que han alcanzado los resultados más efectivos en la eliminación de la DII. Asimismo, los CDI permiten salvaguardar los intereses de cada uno de los Estados firmantes al constituir éstos la base de su redacción. Sin embargo, debemos poner de relieve ciertas carencias de los referidos convenios, las cuales han dado lugar a propuestas de considerable calado en el panorama internacional como son los tratados multilaterales. De modo accesorio, y dada la celeridad de la práctica jurídica y en especial la fiscal, no es de extrañar que cualquier legislación de ámbito internacional requiera constantes actualizaciones. Tal es el caso del comercio electrónico, un ámbito que precisa ser normado respecto a las situaciones de superposición impositiva y, que actualmente no se contempla. Este es el caso también del artículo 14 analizado en

nuestro trabajo. A nuestro juicio este artículo, suprimido por la OCDE en el año 2000 debería estarlo en los CDI, pues su función en la actualidad es prácticamente nula.

8.- Abordando de nuevo la posición jurídica del contribuyente, incidimos ahora en su status respecto de los CDI. La aplicación de un tratado concreto depende de la invocación que el contribuyente realice del mismo, práctica que ha sido objeto de debates y controversias. Esto es lógico dado que los CDI mejoran la situación tributaria del contribuyente en cuestión, por lo que el interés primordial en invocarlo debe ser suyo. No obstante, creemos que el acceso a esta normativa tendría que ser de alguna manera más facilitado, pues lo contrario podría conllevar su desconocimiento.

9.- Finalmente, y regresando a los tratados multilaterales, éstos se muestran hoy como una auténtica garantía de prevención del fraude y evasión fiscal al fomentar los mecanismos de intercambio de información, siendo la propuesta más novedosa del panorama fiscal internacional.

Para concluir definitivamente este trabajo, nos gustaría expresar nuestra satisfacción al ver cumplidos todos los objetivos fijados en un principio para el transcurso de la investigación.

Este estudio ha significado una experiencia académica que va más allá del concepto de “Trabajo Fin de Grado”, pues nos ha brindado la oportunidad de reflexionar de un modo crítico en el tema elegido. Asimismo, las dificultades encontradas en su elaboración han superado con creces el resultado obtenido.

Por último, manifestamos nuestra intención de continuar trabajando sobre este tema en el futuro, e incluso orientarlo a la realización de estudios de posgrado.

BIBLIOGRAFÍA

BARNADAS, Francesc: *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, 2ª ed., Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona, 1997.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

LEFEBVRE, Francis: *Memento práctico Fiscal*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2014.

MAGRANER MORENO, Francisco: *La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón:

- *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 1ª ed., Grupo Difusión, Barcelona, 2003.
- “Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española”. En *Revista Finanzas & Contabilidad*, núm. 42, 2004.

PÉREZ INCLÁN, Carlos: “Una aproximación al problema de la doble imposición internacional”. En *Rivista free on line di Diritto Tributario e della Impresa*, núm. 644, 2006.

RIBES RIBES, Aurora: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003.

SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás: “La doble imposición internacional”. En la *Revista de Treball, Economia i Societat*, núm. 16, 2000.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, Tomás: *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

SERRANO ANTÓN, Fernando: *La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

VV.AA., CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, 2010.

VV.AA., CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.): *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

VV.AA., JIMÉNEZ PIERNAS, Carlos (dir.): *Introducción al Derecho Internacional Público. Práctica de España y de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid, 2011.

WEBGRAFÍA

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Convenios_de_doble_imposicion/Cuestiones_sobre_tributacion_en_caso_de_convenio/Convenios__Actividades_profesionales.shtml

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Convenios_de_doble_imposicion/Cuestiones_sobre_tributacion_en_caso_de_convenio/Convenios__Canones__definicion.shtml

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_sin_establecimiento_permanente/Convenios_de_doble_imposicion/Cuestiones_sobre_tributacion_en_caso_de_convenio/Convenios__Funciones_publicas.shtml

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml

<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2008-18633>.

<http://elrincontributivo.blogspot.com.es/2010/02/treaty-shopping.html>.

http://www.hacienda.gov.do/politica_legislacion_tributaria/otras_publicaciones/2009/tax%20sparing.pdf.

<http://www.legalisfiscal.com/es/4704/tot/ocde/locde-aprova-lactualitzacio-de-2014-del-model-de-conveni-de-doble-imposicio.html>.

<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>.

<http://www.uned-derecho.com/diccionario/>.



ANEXO

Cuadro 3. *Supuestos prácticos de aplicación de los CDI.* Fuente: elaboración propia

Tipología de renta	Lugar de gravamen
<i>IRISH es una empresa residente en Irlanda que realiza en España una actividad empresarial sin EP.</i>	Conforme al artículo 7 del CDI suscrito entre España e Irlanda, es este último Estado el que goza de potestad tributaria exclusiva para someter a gravamen los rendimientos derivados de tal actividad.
<i>Elena Arzak, estudiante residente en España, se ha desplazado a Letonia para continuar con su formación académica. Con tal fin ha recibido una cantidad dineraria por parte del Estado español, y se pregunta si esa renta debería tributar en Letonia.</i>	De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del CDI firmado entre España y Letonia, las mencionadas rentas no podrán someterse a gravamen en este último Estado; pues proceden de un país distinto al de su desplazamiento.
<i>Rosen Plevneliev, residente en Bulgaria, percibe dividendos de AXA S.A por importe de 5.000 euros. El señor Plevneliev nos pregunta cómo tributan esos dividendos en España.</i>	El artículo 10 del CDI suscrito con Bulgaria prevé la regla general del Modelo de Convenio de la OCDE; es decir, los dividendos tienen un régimen de tributación compartida, lo que supone una imposición por parte del Estado de la fuente (España en este caso) y del Estado de residencia de su beneficiario (Bulgaria). La tributación en el Estado de residencia se puede realizar sin limitación, pero no así en el Estado de la fuente, donde la misma tiene un límite del 15%.
<i>Traemos a colación una consulta tributaria de carácter general procedente de la Dirección General de Tributos⁷⁰ en la que la consultante, con residencia habitual en España, percibe una pensión de viudedad de Holanda, donde su cónyuge prestó sus servicios.</i>	En este caso, el artículo 19 del Convenio Hispano-Holandés establece que las pensiones, salvo las satisfechas con cargo a fondos constituidos por el propio Estado, en virtud de servicios prestados a los mismos, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que resida su perceptor, <u>que en este caso sería el Estado Español</u> , donde tributarían como rendimientos de trabajo. Esta disposición es de aplicación tanto a las pensiones de jubilación, como a las de viudedad orfandad y pagos análogos, como las rentas vitalicias pagadas por un empleo anterior.

⁷⁰ Número de consulta: 1168-04 con fecha 3 de mayo de 2004.

<p><i>Rafael van der Vaart es residente en Holanda y posee un inmueble en Caños de Meca, que arrienda durante la mayor parte del año. El señor van der Vaart quiere saber cuál es el modo de tributación aplicable a las rentas derivadas de ese arrendamiento.</i></p>	<p>Atendiendo a lo establecido en el artículo 6 del CDI suscrito entre España y Holanda, la tributación de esta modalidad de rendimientos es compartida. Es decir, que se podrá someter a imposición conjuntamente en España y en Holanda. Sin embargo, y con el fin de evitar situaciones de DII, será Holanda como Estado de residencia del beneficiario el que deba adoptar medidas encaminadas a su eliminación.</p>
<p><i>Croatia Arlines es una compañía aérea con sede en Croacia, que ha obtenido beneficios en España durante el último año como consecuencia de determinados transportes efectuados en nuestro país. ¿Dónde tributan estos beneficios?</i></p>	<p>En función del CDI firmado con Croacia, los beneficios obtenidos por <i>Croatia Airlines</i> como consecuencia de las operaciones de transporte efectuadas en España, sólo podrán ser sometidos a imposición en Croacia, país donde dicha compañía mantiene su sede de dirección efectiva. Así, lo establece el artículo 8 del mencionado Convenio.</p>

