

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche



Trabajo Fin de Grado

**“LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LA FISCALIDAD
INTERNACIONAL”**

Alumna: Lorena Sánchez Nadal
Tutora: María Teresa Alemany Eguidazu

Grado en Derecho
Curso académico 2021/2022

ÍNDICE

PRESENTACIÓN

RESUMEN O ABSTRACT

ABREVIATURAS

CAPÍTULO I: CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, CAUSAS Y PRINCIPALES CONSECUENCIAS

CAPÍTULO II: MECANISMOS DESTINADOS A LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales
2. Método de exención, método de imputación
3. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo (cláusulas Tax Sparing y Matching credit)
4. Modelo de Convenio de la OCDE
 - 4.1. Análisis general de su estructura
 - 4.2. Interpretación del Modelo
 - 4.3. La Doble Imposición en el marco del Modelo de Convenio de la OCDE y su eliminación
5. Modelo de Convenio de la ONU

CAPÍTULO III: LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

1. Introducción
2. Estructura
3. Cláusula de intercambio de información en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional
4. Cláusula de no discriminación en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional
5. El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional

6. Breve referencia a la tributación de las rentas de artistas y deportistas en los Convenios de Doble Imposición

CAPÍTULO IV: LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

1. Introducción
2. La Doble Imposición en la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes
3. Limitaciones a su ámbito de aplicación

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

BIBLIOGRAFÍA

WEBGRAFÍA



PRESENTACIÓN

Este Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto abordar un tema de monumental relevancia e impacto en nuestra sociedad como es la Doble Imposición Internacional, que ha estado presente desde tiempos lejanos y que perdura en la actualidad, así como los medios, mecanismos y métodos que se han ido desarrollando a lo largo de los años para evitar su aparición o poner remedio a sus efectos y la evolución que han ido sufriendo fruto de los constantes cambios y avances a los que se enfrenta el régimen tributario español.

En el ámbito personal, este proyecto supone un incentivo para ampliar los conocimientos adquiridos en la asignatura de Tributación Internacional, materia que hizo surgir mi interés por entender cómo se relacionan y ponen solución a los conflictos que surjan los distintos países y sus relaciones con España, así como el funcionamiento de todo el entramado que rodea al Derecho tributario, especialmente en lo referente al ámbito internacional.

RESUMEN

Con este trabajo lo que se ha pretendido es realizar un análisis de los problemas e inconvenientes que genera la doble imposición internacional en nuestro sistema tributario.

En cuanto a los temas a tratar, el Capítulo I trata de aproximar al concepto de DII, así como a las causas y consecuencias que trae consigo. El Capítulo II está dedicado a analizar los mecanismos y medidas que existen para hacer frente al problema de la Doble Imposición Internacional, así como los Modelos de Convenio (OCDE y ONU especialmente) de los que podemos servirnos. El Capítulo III, por su parte, se centra en los Convenios de Doble Imposición, su estructura y las cláusulas que incluyen, de nuevo, para evitar que se produzcan supuestos de DII, así como un breve comentario a la forma de tributación de las rentas de los artistas y deportistas. Por último, el Capítulo IV trata de forma resumida la DII en el marco de la Unión Europea.

ABSTRACT

With this work, what has been tried is to carry out an analysis of the problems and inconveniences generated by international double taxation in our tax system. Regarding the topics to be discussed, Chapter I tries to approach the concept of international double taxation, as well as the causes and consequences that it brings. Chapter II is dedicated to analyzing the mechanisms and measures that exist to deal with the problem of double taxation as well as the Model Agreements (especially the OECD and the UN) that we can use. Chapter III, for its part, focuses on the Double Taxation Agreements, their framework, and the clauses that they include, again, to avoid the occurrence of cases of international double taxation, as well as a brief comment on the form of taxation of the income of artists and athletes. Finally, Chapter IV deals briefly with international double taxation in the framework of the European Union.



ABREVIATURAS

- ◆ CDI: Convenios de Doble Imposición
- ◆ DII: Doble Imposición Internacional
- ◆ EEMM: Estados Miembros
- ◆ EP: Establecimiento Permanente
- ◆ FII: Fideicomisos de Inversiones Inmobiliarias
- ◆ IS: Impuesto de Sociedades
- ◆ LGT: Ley General Tributaria
- ◆ OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- ◆ ONU: Organización de las Naciones Unidas
- ◆ TCE: Tratado de la Comunidad Europea
- ◆ TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
- ◆ TI: Tratado Internacional
- ◆ TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- ◆ UE: Unión Europea



CAPÍTULO I: CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, CAUSAS Y PRINCIPALES CONSECUENCIAS

Desde hace décadas y hasta nuestros días nos encontramos ante el fenómeno de la internacionalización de la economía, fruto de la ampliación de los límites geográficos en los que actúan los comerciantes debido a la creciente demanda por parte de los consumidores de nuevos productos y servicios que obliga a extender el consumo y posibilitado, entre otras razones, por los avances tecnológicos aplicados a la comunicación. Esta ampliación del mercado conlleva una serie de efectos en la economía a nivel global que van apareciendo paulatinamente y que obliga a los distintos Estados a adaptar sus políticas en materia tributaria a esta nueva situación.

Los flujos internacionales de capital, la movilidad de las personas y las actividades empresariales y profesionales que se llevan a cabo entre países ha adquirido tal importancia que precisa de una serie de medidas que ordenen y faciliten los intercambios y aseguren la neutralidad de los sistemas impositivos respecto de estos sucesos. Lo que se busca es una coordinación entre los sistemas tributarios de los diferentes países para evitar los problemas fiscales que surgen cuando es aplicable a una misma operación económica la potestad fiscal de más de un país.

La doble imposición internacional ha sido objeto de estudio por numerosos autores pero en la doctrina española podemos destacar la definición que nos proporciona la catedrática en Derecho internacional privado, ALEGRÍA BORRÁS RODRÍGUEZ, que la 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 por parte de su importe, durante un mismo periodo impositivo -si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa”¹. Por su parte, TEODORO CORDÓN EZQUERRO matiza que “la atención se ha centrado en la diferenciación entre dos tipos básicos de doble imposición: la jurídica (cuando es una misma persona la que resulta gravada más de

¹ BORRÁS RODRÍGUEZ, Alegría: *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, p. 30.

una vez por el mismo concepto y período) y la económica (si la doble imposición afecta a dos personas diferentes por la misma renta o patrimonio)”².

Una vez definido el concepto, podemos proceder a analizar las principales causas que dan lugar a su aparición. La primera de ellas tiene su origen en la interrelación entre los dos criterios generales de sujeción a los tributos a los que hace mención el art. 11 LGT³, éstos son, el criterio “real” o “territorial” y el “personal”. De acuerdo con el primero, las rentas obtenidas o generadas en un territorio quedarán sujetas a gravamen en dicho territorio, con independencia de la residencia fiscal del perceptor. Por lo que respecta al segundo, puede alcanzar a las rentas generadas fuera de su ámbito territorial ya que se basa en la renta mundial, es decir, en la totalidad de las rentas generadas por el contribuyente nacional del Estado en cuestión independientemente del lugar de procedencia de las mismas. Ambos criterios tienen como principal función asegurar la recaudación fiscal pero existen constantes discrepancias y conflictos en su aplicación, pudiendo generar doble imposición internacional. Esto se debe a que si nos centramos en el criterio personal, podemos encontrarnos, por ejemplo, con la situación de que un contribuyente sea considerado a efectos fiscales como residente en más de un país, ya que cada país es libre de delimitar los elementos determinantes de la residencia fiscal y esta libertad puede ocasionar supuestos de doble imposición internacional.

En el caso de las sociedades la situación es similar debido a la multitud de criterios definidores de la residencia, como puede ser el lugar donde se haya constituido la sociedad, el lugar donde se encuentre la sede de su dirección efectiva... otro foco generador de doble imposición internacional al que cabe hacer referencia es el derivado de la determinación de las bases imponibles por parte de cada país, que nuevamente puede obedecer a diferentes pautas.

² CORDÓN EZQUERRO, Teodoro: *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 80 y ss.

³ Artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “*criterios de sujeción a las normas tributarias*”



4

Todas estas causas expuestas tienen como consecuencia el desigual reparto internacional de la carga fiscal ya que si un mismo hecho imponible se tuviera que someter a tributación más de una vez por estar relacionado con más de un país, estaríamos proporcionando a ese contribuyente un trato discriminatorio e injusto, hecho que estaría perjudicando a las relaciones internacionales además de incrementar las conductas de elusión fiscal a través de operaciones de deslocalización económica hacia países de nula o baja tributación, esto es, de paraísos fiscales.

CAPÍTULO II: MECANISMOS DESTINADOS A LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Partiendo del punto anterior, en este epígrafe nos introducimos en las diversas técnicas y mecanismos que surgen con el objeto de “eliminar” la DII, aunque, si bien, sería más correcto utilizar adjetivos como “regular” o “evitar” pues dichos métodos no eliminan la DII sino que intentan paliar sus efectos. Al efecto encontramos las llamadas “medidas para evitar la doble imposición” que no son otra cosa que el cauce a seguir para la aplicación de dichas técnicas y mecanismos que son los que verdaderamente abordan el problema.

Pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales.

1. Medidas de corrección de la doble imposición internacional

⁴ FIGURA 1: Esquema. “Circunstancias que dan lugar a la aparición de DII”. Fuente: Elaboración propia

Medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales

- Unilaterales: hacen referencia a la normativa interna de cada país
- Bilaterales: normas contenidas en los Convenios de Doble Imposición
- Multilaterales: acuerdos fruto de la coordinación de varios Estados

En primer lugar, las medidas unilaterales son aquellas disposiciones que se establecen de manera individual por cada orden tributario con la finalidad de evitar la doble imposición a los sujetos a los que alcanza. Estas medidas son las que menos dificultad presentan a la hora de adoptarse ya que cada Estado es el único encargado de moderar su potestad tributaria. Si bien, normalmente las medidas unilaterales por sí solas son insuficientes para acabar con el problema de la doble imposición por dos razones según SERRANO ANTÓN: “la primera, porque habitualmente estas medidas están dirigidas a un número de supuestos, pero no contemplan todos los posibles casos; y, la segunda, ya que al tratarse de doble imposición internacional y verse afectados dos países no son congruentes las normas de ambos Estados”⁵. No serán de aplicación cuando entre los Estados afectados exista un Convenio de Doble Imposición ya que prevalece frente a la ley interna de cada país.

Como ejemplo de norma unilateral en nuestro sistema fiscal podemos mencionar el artículo 80.1 de la LIRPF ⁶ que se titula “deducción por doble imposición internacional” relativo a la deducción por rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados por el contribuyente en el extranjero.

⁵ SERRANO ANTÓN, Fernando: *Manual de fiscalidad internacional*, 3ª edición, Madrid, pág 238.

⁶ Artículo 80 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

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”.

En segundo y tercer lugar, las medidas bilaterales son las que tienen su origen en acuerdos adoptados entre dos Estados y las multilaterales en acuerdos colectivos entre varios Estados a través de Tratados Internacionales⁷.

En la actualidad únicamente tienen relevancia los acuerdos bilaterales ya que a pesar de los numerosos proyectos de tratados multilaterales que se han llevado a cabo a través de los años, pocos han prosperado.

Como ejemplo de acuerdo multilateral podemos citar el Convenio multilateral sobre Derechos de Autor fruto del acuerdo internacional en la Conferencia Diplomática sobre Derechos de Autor que tuvo lugar entre el 26 de noviembre y el 13 de diciembre de 1979 en Madrid y contó con la participación de cuarenta y cuatro Estados. Se trata de uno de los instrumentos internacionales que se aprueba durante 1979 con el fin de eliminar la doble imposición de los cánones culturales⁸. En su artículo 8 establece que *“los Estados contratantes se comprometen a esforzarse por tomar, de acuerdo con su constitución y con los principios orientadores expresados en esta Convención, las medidas necesarias para evitar, siempre que sea posible, la doble imposición de las regalías por derechos de autor, o si ella subsistiera, para eliminarla o reducir sus efectos. La acción se cumplirá sea por medio de acuerdos bilaterales, sea por medio de medidas internas”*⁹.

Volviendo a los acuerdos bilaterales, éstos son los que tienen mayor relevancia en la fiscalidad internacional. Para que pueda surgir un convenio bilateral es imprescindible la colaboración y cooperación entre dos Estados con el fin de llegar a un consenso sobre la forma de tributación de las rentas para evitar la DII. Normalmente, los convenios suelen tener un contenido similar y pueden servirse de convenios base o modelos como puede ser el Modelo de Convenio de la OCDE, al que más tarde nos referiremos, para los convenios sobre doble imposición o el Modelo de la ONU.

⁷ Definición TI según el artículo 2.1 a) del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado el 23 de mayo de 1969: *“Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular”*

⁸ GARCÍA HEREDIA, Alejandro: *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, marzo 2007, Editorial: Lex Nova, Pág. 245.

⁹ <https://www.dipublico.org/9914/convencion-multilateral-tendiente-a-evitar-la-doble-imposicion-de-las-regalias-por-derechos-de-autor-modelo-de-acuerdo-bilateral-y-protocolo-adicional-a-la-convencion-multilateral-1979/>

Actualmente España cuenta con más de 90 Convenios de Doble Imposición firmados con otros países¹⁰.

Un ejemplo de convenio bilateral sería el CDI firmado entre España y China, recogido en el BOE como “*Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990*”¹¹.

2. Métodos para eliminar la doble imposición internacional

Método de exención y método de imputación

Si atendemos a los métodos generalmente seguidos en el ámbito fiscal internacional para evitar la doble imposición, nos encontramos con que principalmente se reconducen a dos:

- El método de exención
- El método de imputación o crédito fiscal

Cada Estado tiene plena libertad para elegir el método que va a aplicar ante los supuestos de doble imposición, siendo la mayoría de ellos los que optan por seguir el Modelo de Convenio de la OCDE. Este Convenio Modelo “ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica”¹².

Método de exención

Según este método las rentas obtenidas por el contribuyente en el extranjero así como los elementos patrimoniales que se posean allí quedarán exentas de tributación en el Estado de residencia y únicamente quedarán sujetas a gravamen en el Estado de fuente. Dicho en otras palabras, el Estado de residencia renuncia a percibir su impuesto puesto

¹⁰ <https://www.balms.es/es/blog/10/actualidad-legal/1371/con-que-paises-tiene-espana-un-convenio-de-doble-imposicion>

¹¹ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-14734>

¹² *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio*, versión abreviada, 2010, por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y el Instituto de Estudios Fiscales, pág 10.

que considera que ya han sido sometidas a gravamen en el país de procedencia. Esto es lo que se conoce comúnmente como “exención de destino”. Pero también puede darse el caso contrario y ser el Estado de fuente el que renuncie a favor del Estado de residencia, conocido como “exención de origen”, aunque es poco común que se produzca.

Este método de exención, también denominado “método de reparto” presenta dos modalidades:

- Exención integral: el Estado de residencia renuncia por completo a gravar las rentas que han sido obtenidas fuera de su territorio y por tanto éste no puede tomarlas en consideración a la hora de calcular el tipo de impuesto que le corresponde aplicar al contribuyente.

Esta modalidad viene recogida en el artículo 23 A del Modelo de Convenio OCDE en su apartado 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”*.

- Exención con progresividad: en este caso el Estado de residencia podrá tener en cuenta las rentas obtenidas en el extranjero pero sólo a efectos de determinar el importe del impuesto que le corresponde al contribuyente y que sólo podrá aplicar a las rentas no exentas, es decir, a las procedentes del Estado de residencia.

Tiene su fundamento en el artículo 23 A del Modelo de Convenio de la OCDE en su apartado 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”*.

Método de imputación

Como dice SERRANO ANTÓN la imputación ha sido el método tradicional de los países angloamericanos¹³. Este sistema consiste en gravar por parte del Estado de residencia el total de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, incluyendo las procedentes del Estado de fuente, con la peculiaridad de que el Estado de residencia le va a permitir deducir el impuesto pagado en el extranjero de la cuota de su propio impuesto. Es condición necesaria que los impuestos de ambos países sean de naturaleza similar y que la cantidad a deducir haya sido efectivamente pagada en el Estado de fuente¹⁴.

El método de imputación o crédito fiscal es definido en el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE¹⁵ y al igual que el método de exención presenta dos modalidades:

- Imputación íntegra: en este caso el Estado de residencia permite al sujeto pasivo deducirse la totalidad del impuesto pagado en el Estado de fuente sin ninguna limitación.

Si se diera el caso de que el impuesto pagado en el Estado de fuente fuera mayor que el impuesto que le correspondería pagar en el Estado de residencia, éste tendrá que abonarle el exceso al contribuyente.

- Imputación ordinaria: aquí el Estado de residencia va a permitir también deducir el impuesto satisfecho en el Estado de fuente pero con límites. El importe máximo que podrá deducirse el sujeto pasivo tiene que ser igual al que le correspondería si la renta hubiera sido obtenida en el Estado de residencia. Nunca podrá ser superior.

¹³ SERRANO ANTÓN, Fernando: *Manual de fiscalidad internacional*, 3ª edición, Madrid, pág 240.

¹⁴ LUÍS MARÍA, Flor, *Revista de la Facultad de Derecho de Caruaru*, “El problema de la doble imposición, métodos para su eliminación”, pág 215.

¹⁵ Artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE: “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 la renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción 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”.

Este método es apoyado por los países exportadores de capital (países industrializados) debido al incentivo fiscal que supone para ellos, pero es criticado por los países en desarrollo “ya que los beneficios fiscales para atraer inversiones no benefician directamente a los inversores sino a las Administraciones tributarias de sus correspondientes países de residencia”¹⁶.

Con el objetivo de impulsar a los países en vías de desarrollo, se introducen en los Convenios entre Estados las figuras del “Tax Sparing” y “Matching Credit” que se proceden a analizar.

3. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo. Cláusulas Tax Sparing y Matching Credit.

Las cláusulas Tax Sparing o créditos por impuesto no pagado surgen con la finalidad de evitar los inconvenientes derivados de la aplicación de los métodos arriba explicados y consisten en otorgar por los Estados más desarrollados un beneficio fiscal a los países en vías de desarrollo. Este beneficio supone la posibilidad de deducir en el Estado de residencia la parte del impuesto que tendría que haber satisfecho el sujeto pasivo en el Estado de fuente en caso de que no existiera ningún incentivo fiscal.

Explicado con otras palabras, con este método se garantiza que los incentivos que proporciona el Estado de fuente concedan un beneficio a los inversores de países extranjeros y no queden afectados al aumento del impuesto que les correspondería pagar en el Estado de residencia. Para que esto pueda producirse, es fundamental que existan incentivos locales.

Con las cláusulas Tax Sparing lo que se pretende es lograr una igualdad de trato en materia tributaria, si bien, no siempre se alcanza.

Éstas han sido numerosas utilizadas, sobre todo a nivel europeo, en los CDI firmados entre países industrializados y países en desarrollo. Sin embargo, países

¹⁶ Cfr. KNECHTLE, A.A. [1979], págs. 76-79.

como Estados Unidos ha decidido no incluir estas cláusulas en sus Convenios y optar por el uso de subvenciones directas.

No obstante, en la actualidad nos encontramos con que dichas cláusulas están siendo objeto de críticas¹⁷ y los Estados integrantes de la OCDE se oponen a otorgar este tipo de incentivos.

Por lo que respecta al Matching Credit, el Estado de residencia permite deducir un porcentaje superior al que le correspondería aplicar al país de fuente sin tomar en consideración la existencia o no de incentivos fiscales en éste. Como manifiesta SERRANO ANTÓN, “no se trata de entonces de respetar los incentivos otorgados por el país de la fuente, sino de una renuncia unilateral por parte del país de la residencia”¹⁸.

El Matching Credit se diferencia del Tax Sparing en que el primero no está sujeto a que en el Estado de fuente exista una exención o reducción del impuesto. A pesar de esto, el efecto resultante es idéntico al del Tax Sparing.

4. Modelo de Convenio de la OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un organismo de cooperación internacional creado en 1961 y cuya misión primordial es conseguir una coordinación entre las políticas de todos los Estados miembros para lograr el bienestar en materia social y económica de los países integrantes. Actualmente está

¹⁷ Hipótesis de SERRANO ANTÓN sobre el origen de las críticas a las cláusulas Tax Sparing: “En la actualidad, esta cláusula está siendo muy criticada por distintas razones. La primera, entendemos errónea, por la creencia de que las decisiones de inversión en un país o en otro por parte de los inversores que residen en países con un sistema de imputación ordinaria para evitar la doble imposición, buscan prioritariamente no CDI en el que se ofrezcan cláusulas Tax Sparing...La segunda razón es que los países en vías de desarrollo se preocupan cada vez más por las concesiones que deben ofrecer para obtener estas cláusulas cuando negocian los convenios. Estas concesiones toman distintas formas como tipos de retención en la fuente más bajos, o bien reglas más estrictas en relación con los establecimientos permanentes. Dadas estas condiciones, es normal que los países en vías de desarrollo se cuestionen si el precio para obtener estas cláusulas no es demasiado alto, dados los beneficios limitados de las mismas.

¹⁸ SERRANO ANTÓN, “*Las cláusulas Tax Sparing*”, pág. 242 del Manual de Fiscalidad Internacional, 3ª edición

integrada por treinta y ocho países, los cuales representan cerca del 80% del comercio y las inversiones a nivel mundial.¹⁹

Desde los últimos años se lleva produciendo un incremento de las inversiones entre países, y, por tanto, también de los supuestos de doble imposición internacional, puesto que se va a intentar gravar la renta tanto por parte del Estado de fuente como del de residencia. Ante esta situación y a pesar de que las declaraciones de la OCDE no son vinculantes, los EEMM se apoyaron en esta organización para poner remedio de forma común a este problema de carácter económico.

Para ello se creó el Modelo de Convenio de la OCDE, con el fin de que sirviera de guía unificando la tributación de las rentas de los países participantes y así evitar la doble imposición. En teoría era la solución perfecta, pero lo cierto es que a la hora de aplicarlo surgieron dificultades como el acuerdo de todos los países en cuanto al contenido. Dada la necesidad de que saliera adelante este Modelo de Convenio, los países encomendaron al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE la tarea de revisarlo, adaptarlo y mantenerlo actualizado continuamente.

4.1. Análisis general de su estructura

Principalmente el Modelo de Convenio se puede descomponer en siete Capítulos, los cuales a su vez incluyen un total de treinta y un artículos y Comentarios a estos artículos. Además de estas dos partes, también encontramos las reservas y observaciones, que son el cauce que tienen los Estados para mostrar su desacuerdo respecto al contenido del Modelo.

A modo de breve resumen del contenido de los Capítulos, el primero de ellos hace referencia al espacio en que es de aplicación el Convenio (artículos 1 y 2) y el Capítulo II lo ocupan definiciones generales y de los términos residente y establecimiento permanente (artículos 3, 4 y 5). Por lo que respecta a los Capítulos III y IV, éstos concretan la potestad que tienen los países para someter a gravamen a los Estados contratantes y fijan la forma de tributación de las rentas y del patrimonio (artículos 6 a

¹⁹ <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>

22)²⁰. Por su parte, el Capítulo V recoge los métodos que se deben seguir para eliminar la doble imposición internacional, esto es, el método de imputación o de crédito fiscal y el método de exención (artículo 23). El Capítulo VI está dedicado a preceptos especiales como pueden ser el procedimiento amistoso, la cláusula de no discriminación, el intercambio de información, la extensión territorial del Convenio, lo relativo a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares y la asistencia en la recaudación de impuestos (artículos 24 a 29). Por último, el Capítulo VII, bajo la rúbrica “disposiciones finales”, regula la entrada en vigor y la denuncia del presente Convenio (artículos 30 y 31).

Cada uno de los artículos que componen los siete Capítulos viene acompañado de unos comentarios, que suele contener²¹:

- ❖ El esclarecimiento y puntualización de los conceptos que sea necesario matizar en cada uno de los artículos.

Como ejemplo, en el artículo 24, relativo a la no discriminación, su primer apartado hace referencia a que las personas que forman parte de un Estado contratante no podrán quedar sujetos a ninguna obligación o impuesto en el otro Estado contratante que no se requiera o sea más perjudicial a los exigidos en su Estado siempre que se encuentren en “las mismas condiciones”. Pues bien, en los comentarios de este apartado, en concreto en el punto séptimo, se aclara a qué hace referencia esta expresión.

- ❖ Aclaración de las variaciones que ha sufrido el artículo a lo largo del tiempo y hasta la actualidad, así como sus causas.

Por ejemplo, en los Comentarios del artículo 7, relativo a los beneficios empresariales, se explica que anteriormente había dos tipos de rentas que estaban recogidas cada una de ellas en un artículo propio (en los artículos 12 y 14 concretamente) y actualmente se encuentran unificadas en el artículo 7.

²⁰ El artículo 14 ha sido suprimido en la versión de julio de 2010.

²¹ Teodoro Córdón Ezquerro. Manual de estudios fiscales, manuales de la Hacienda Pública. 3ª Ed. Págs. 542-543.

Esto se debe, de un lado, a que a pesar de que el artículo 12 incluía en la definición de “cánones” los pagos “por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”, en el actual modelo se suprimió la alusión a dichos pagos para asegurar que quedaban incluidas las rentas provenientes del arrendamiento de equipos informáticos, comerciales y científicos, así como las del arrendamiento de contenedores en el artículo 7 y no en el 12, por resultar más idóneo.

Por otro lado, en el artículo 14 se recogían las rentas provenientes de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente utilizando el concepto de base fija, dejando en el artículo 7 el criterio de establecimiento permanente para las actividades comerciales e industriales. Pero lo cierto es que no se pretendía con este artículo 14 hacer una distinción entre base fija o establecimiento permanente y creaba confusión en torno a que actividad pertenecía a cada artículo, por ello, finalmente se decidió eliminar el artículo 14 y unificar las rentas derivadas de servicios profesionales y actividades de carácter independiente en el artículo 7, con el correspondiente tratamiento como beneficios empresariales.

- ❖ Otras opciones diferentes a lo contenido en los artículos que puedan ser usadas por los países de forma opcional en sus acuerdos bilaterales.

En el artículo 10, sobre la imposición de los dividendos, encontramos numerosos ejemplos de alternativas en materia de Fideicomisos de Inversiones Inmobiliarias²² (en adelante FII). Con los FII se obtienen rentas de invertir a largo plazo en bienes inmuebles por parte de los propietarios, no pagando impuestos estas rentas, quedando únicamente sujetos a tributación los inversores. Si hablamos de un pequeño inversor tiene sentido que lo califiquemos como un perceptor de dividendos en una cartera de inversiones, estando justificado que las rentas distribuidas del FII no paguen impuestos, puesto que no tiene relación con el bien, sino que ha decidido invertir en una sociedad. Sin embargo, si se trata de un gran inversor en interés en el bien es mayor y podría considerarse poco correcto limitar a la tributación en el Estado fuente del reparto que realice el FII, porque este último, no paga impuestos por sus rentas por sí mismo. Como alternativa a esta situación, los Comentarios del artículo 10, en

²² Los FII son definidos por el Modelo de Convenio de la OCDE, versión abreviada de Julio de 2010 como: “una sociedad, un fideicomiso o acuerdo contractual o fiduciario con pluralidad de propietarios o partícipes, que obtiene sus rentas fundamentalmente de la inversión a largo plazo en bienes inmuebles, de la que distribuye anualmente la mayor parte, y que no paga impuesto sobre la renta por razón de esas rentas así distribuidas relacionadas con los bienes inmuebles”.

su punto 67.4 establecen que los Estados pueden acordar de mutuo acuerdo que las rentas puedan tributar en el Estado contratante en el que se encuentre la sociedad, sustituyendo el texto por una disposición adicional que el propio comentario ofrece. Además, establece unos porcentajes que no podrán ser superados en el caso de que el receptor de los dividendos sea residente del otro Estado contratante y ofrece la posibilidad de que el umbral pueda ser modificado por los Estados, además de permitir modificaciones en el texto.

- ❖ En el caso de que el Modelo no proporcione una solución nítida sobre una materia, los Comentarios manifestarán las diversas opiniones al respecto de los Estados integrantes y su desacuerdo en cuanto a su interpretación.

Como ejemplo podemos citar el que encontramos en los Comentarios al artículo 1, relativo a las personas comprendidas por el Modelo de Convenio, cuando en el punto 6.38 dice que éste no se pronuncia sobre si es de aplicación a las personas que recoge el artículo 1 el principio de inmunidad soberana, ni hasta qué punto ni respecto de los impuestos contenidos en el artículo 2, manifestando que: *“cada Estado contratante tiene libertad, por tanto, para aplicar su propia interpretación de ese principio”*.

- ❖ También se hace referencia en los Comentarios a asuntos que guardan relación con los artículos pero no aparecen en ellos, como puede ser la mención en los Comentarios del artículo 18 sobre cómo actuar los EEMM ante la desgravación de los pagos a la Seguridad Social o a los planes de pensiones cuando el pagador se encuentra desplazado, a pesar de no estar incluidos en el ámbito del Modelo.

Los EEMM no siempre llegan a un consenso en cuanto al contenido de todos los apartados, así como tampoco en la interpretación o alcance que los comentarios ofrecen de algunos de los artículos del Modelo de Convenio. Con el fin de poner remedio a esta falta de acuerdo entre los países integrantes, se permite que los diferentes Estados puedan manifestar sus disconformidades por medio de las reservas y las observaciones.

A grandes rasgos, las reservas son el medio que tienen los Estados para manifestar su desacuerdo en cuanto a la redacción de un artículo, mientras que las observaciones versan sobre los comentarios al artículo, cuando la interpretación que se está proporcionando de un concepto sea distinta a la que se le daría en la legislación interna.

El propio Modelo de Convenio de la OCDE hace referencia tanto a las reservas como a las observaciones en su introducción:

- En cuanto a las reservas, el apartado 31 menciona:
“Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos... Ha de entenderse que, en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros conservarán su libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad”.
- Por lo que respecta a las observaciones, el punto 30 dice lo siguiente:
“En algunos casos, se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación útil en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate”.

4.2. Interpretación del Modelo

La interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE ha sido una cuestión que ha generado discusión a lo largo del tiempo. Esto se debe a que el Modelo evoluciona continuamente y por el contrario se mantienen como están los Convenios bilaterales ya firmados.

Hasta el día de hoy, hay dos formas de interpretar tanto el Modelo como los Convenios bilaterales, ambas con sus respectivos partidarios, ventajas e inconvenientes. Éstas son la interpretación dinámica y la interpretación estática.

De un lado, una interpretación estática supone que las modificaciones que se introduzcan nuevas al Modelo no influirán en la interpretación de los Convenios bilaterales que se hubieran firmado con antelación a éstas.

Como explica TEODORO CORDÓN EZQUERRO²³, los seguidores de esta forma de interpretación manifiestan que con ella se consigue una mayor seguridad jurídica para los

²³ “INTERPRETACIÓN ESTÁTICA O DINÁMICA DEL MODELO” Capítulo 13. Manual de fiscalidad internacional IEF (2007). Pág. 544.

destinatarios del Modelo al mantener a largo plazo una interpretación inalterable. Sin embargo, esta fórmula puede acarrear problemas en cuanto a la aplicación de los convenios ya que estarían quedando desfasados y no adaptados a las circunstancias de la actualidad, y por tanto, dejarían de ser útiles.

De otro lado, una interpretación dinámica implica aplicar las modificaciones que se introduzcan en el Modelo a los Convenios bilaterales si no supone una gran diferencia con lo regulado en el texto del Convenio en concreto.

Al respecto, el Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión de 2010, deja claro que siempre que sea posible se deberá llevar a cabo una interpretación dinámica del Modelo y así lo expone en su Introducción al hacer mención a lo establecido en las versiones anteriores:

“Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977”.

Ante esto, en la versión de 2010 se decide que las modificaciones llevadas a cabo desde 1977, tanto en el articulado como en los Comentarios, deberían interpretarse de igual manera, matizando que será así siempre que los cambios tengan el objeto de esclarecer el contenido o la redacción de los artículos y no supongan cambios sustanciales con respecto a los Convenios firmados con anterioridad. En este último caso deberán estar a lo recogido en las redacciones previas.

A modo de sugerencia, el Comité de Asuntos Fiscales plantea que los contribuyentes pueden servirse de las versiones posteriores para la interpretación de los Convenios anteriores²⁴.

²⁴ MC OCDE versión 2010. Introducción. Punto 36.1: “El Comité de Asuntos Fiscales estima que los contribuyentes pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los Comentarios para interpretar anteriores convenios”.

Al respecto, TEODORO CORDÓN EZQUERRO nos proporciona su conclusión sobre el tema al manifestar lo siguiente: “*en general, para garantizar una vida un poco más prolongada de un Convenio parece necesario seguir esta interpretación dinámica de los textos, porque si no, dada la evolución del Modelo que persigue la realidad económica de las empresas y personas, quedaría obsoleto mucho antes de lo buscado por ambos Estados*”.

4.3. La Doble Imposición en el marco del Modelo de Convenio de la OCDE y su eliminación

La doble imposición surgida como consecuencia de las negociaciones internacionales puede ser de dos clases. La primera de ellas es la doble imposición económica, que se produce cuando se imputa una misma renta a dos personas distintas y la segunda es la doble imposición jurídica, que es cuando una misma persona es gravada por dos impuestos derivados de un único hecho imponible²⁵. En este último supuesto se pueden dar tres subtipos:

- Conflicto de residencia
- Doble imposición jurídica de los establecimientos permanentes (cuando el EP ubicado en un Estado contratante percibe rentas en otro Estado)
- Obtención de rentas por un residente en un Estado contratante de otro Estado

Pues bien, el Modelo de Convenio únicamente se centra en los supuestos de doble imposición jurídica. Para ello, se encarga de repartir el poder tributario para gravar a uno de los Estados contratantes o, por el contrario, a ambos y así evitar la doble imposición.

Es esencial que entre los dos Estados en cuestión se llegue a un acuerdo en cuanto a cuál de ellos tendrá la tributación exclusiva, o, dicho en otras palabras, la facultad para gravar la renta. En este punto, se puede decir que el Estado que tiene reservada la tributación exclusiva no elimina la doble imposición porque no se está produciendo al abstenerse el otro Estado y quedar sujeta sólo en uno de ellos. Por otro lado, el Estado que haya renunciado a gravar la renta, debe establecer una exención, con carácter general, como es

²⁵ <https://economipedia.com/definiciones/doble-imposicion.html>

en el caso de España, aunque variará dependiendo el país ante el que nos encontremos. En el Modelo se contemplan dos modos de tributación exclusiva:

- Tributación exclusiva en el Estado de residencia: la renta en el Estado de fuente estará exenta y por tanto sólo podrá ser gravada en el Estado de residencia. Es la forma que más utiliza el Modelo de la OCDE puesto que, “favorece a las inversiones en el extranjero ya que no se ven incrementadas con el coste del impuesto del otro Estado” (Ezquerro, 2007).
- Tributación exclusiva en el Estado de fuente: en este caso la exención tendrá que ser establecida en el Estado de residencia. Sin embargo, un único artículo del Modelo opta por este supuesto, en concreto el artículo 19, relativo a las remuneraciones públicas, que establece que las rentas que allí se especifican obtenidas de un Estado contratante “sólo pueden someterse a imposición en ese Estado²⁶”.

En el caso de que sea imposible llegar a un acuerdo entre ambos Estados para que la renta quede sujeta a gravamen en uno de ellos solamente, el MCOCDE contempla una tributación compartida, esto es, que la renta quede gravada en los dos Estados. Una vez que el Modelo ha establecido la tributación compartida para una renta, éste regula en su artículo 23 cómo eliminar la doble imposición, correspondiendo al Estado de residencia su aplicación.

Para finalizar con este apartado, y como anteriormente se ha introducido, el Modelo de Convenio de la OCDE se encuentra en constante revisión y actualización, por ello, cabe destacar que existe una versión posterior, el Modelo de 2017²⁷, adoptado por el Consejo de la OCDE el 21 de noviembre de 2017, tras la décima actualización. En él podemos encontrar ciertas diferencias respecto del Modelo anterior como puede ser la introducción de dos apartados más en los Comentarios al artículo 1, relativo a las personas comprendidas.

²⁶ Artículo 19 Modelo de Convenio de la OCDE:

“1. a) *Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

2. a) *Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”.*

²⁷ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page15

5. Modelo de Convenio de la ONU

El Modelo de Convenio de la OCDE no es el único que existe en el ámbito internacional, también la Organización de las Naciones Unidas ha elaborado un Modelo de Convenio con semejantes objetivos.

Esta Organización reunió a un Comité de Expertos, denominados ECOSOC (Consejo Económico y Social), que concluyó la creación de un modelo de convenio en 1980 para evitar la Doble Imposición Internacional y la evasión fiscal.

El Modelo de Convenio de la ONU presentan grandes similitudes con respecto al de la OCDE, siguiendo la misma estructura, principios y funcionamiento, sin embargo, el Modelo de la ONU está dedicado a equilibrar las relaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, puesto que los países desarrollados, como exportadores de capital, intentan que sus rentas sean sometidas a gravamen en el Estado de fuente y no en el de residencia. Por tanto, podemos decir que la principal diferencia entre ambos Modelos de Convenio radica en la importancia que tiene en el Modelo de la ONU el principio de imposición en la fuente.

Como ejemplo podemos citar el artículo 12 MC ONU, que imita lo dispuesto en el artículo 12 del MC OCDE, si bien, modificando los párrafos primero y tercero, introduciendo dos párrafos adicionales más y matizando la redacción del párrafo cuarto, apartándose del principio del derecho exclusivo de imposición del Estado de residencia contenido en el MC OCDE e introduciendo la tributación en el Estado de fuente.

CAPÍTULO III: LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

1. Introducción

Los CDI son el principal instrumento del que se sirve el Derecho Tributario Internacional, que no es otra cosa que aquel encargado de regular las normas que se usan para poner remedio a los conflictos entre dos o más soberanías fiscales por causa de la aproximación que existe entre potestades tributarias.

Cada Estado ostenta la facultad de establecer sus propios impuestos, pero esta potestad se encuentra, en ocasiones, limitada. Ello se debe a la existencia de los CDI entre Estados y a sus normas propias.

Podemos definir a los CDI como aquellos tratados internacionales que son firmados por dos o más países en los que se regulan las relaciones internacionales entre éstos, asegurando que no se produzcan supuestos de doble imposición internacional, o en su caso, eliminarlos.

La finalidad principal de los CDI es evitar que se produzcan supuestos de doble imposición internacional, pero éste no es el único fin al que sirven los CDI sino que también se usan como medio de lucha contra la evasión fiscal internacional, ofrecen seguridad jurídica, previenen discriminaciones en la tributación, se encargan de repartir los ingresos fiscales entre los países y fomentan las relaciones entre Estados.

Para evitar la DII es fundamental hacer una distribución del poder tributario. En el reparto se han de considerar las necesidades de los Estados intervinientes y por ello podemos encontrarnos ante CDI que se aparten un poco de los Modelos de Convenio anteriormente explicados o presenten variaciones, sin embargo, lo común es que sean bastante similares.

2. Estructura

Como hemos mencionado anteriormente, los Modelo de Convenio tienen el propósito de servir de guía en la creación de nuevos CDI, en especial, el Modelo de Convenio de la OCDE, es por eso que los CDI suelen presentar una estructura bastante similar.

Comúnmente, su articulado se puede dividir en distintas categorías:

1. **Ámbito de aplicación**
2. **Definiciones**
3. **Contenido a tratar**
4. **Disposiciones para eliminar la doble imposición**
5. **Disposiciones anti-evasión (como puede ser el intercambio de información)**

6. Artículos que no encajan en los apartados anteriores (por ejemplo, la regulación relativa a los diplomáticos y cónsules)

3. Cláusula de intercambio de información en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

Las Administraciones tributarias se encargan de comprobar que los obligados tributarios hayan cumplido sus responsabilidades tributarias, así como de descubrir los casos en los que no, y para ello, es fundamental que dispongan de la información de todas y cada una de las operaciones que realizan los sujetos. Esto no sería un problema si no fuera porque la mayoría de éstos operan en el marco internacional, quedando en muchas ocasiones fuera de su control.

La complejidad para obtener la información puede ser aprovechada para llevar a cabo actuaciones fraudulentas constitutivas de fraude o evasión fiscal. Es en este momento en el que entra en juego el intercambio de información, cuya “función principal es la de servir de instrumento de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones económicas internacionales” (J.M. Calderón Carrero, 2004)²⁸.

No obstante, debemos diferenciar el concepto de intercambio de información y el de asistencia mutua, puesto que el primero de ellos se refiere a la conducta de intercambiar datos con relevancia tributaria entre Administraciones y el segundo es el cauce por el que se organiza ese intercambio de información fruto de la colaboración entre los Estados.

Es por esto que las Administraciones Tributarias vienen poniendo desde hace años el foco de atención en esta cuestión y acentuando la importancia de cooperar entre Estados e intercambiar información de carácter fiscal.

Sin embargo, la funcionalidad de esta cláusula de intercambio de información ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, pasando de su consideración como un instrumento secundario de prevención contra el fraude fiscal internacional a “constituir

²⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición” En el Manual de “Fiscalidad Internacional” de SERRANO ANTÓN F., Ed. Centro de Estudios Fiscales de Madrid, 2003.

una de las principales herramientas que tienen las Administraciones tributarias para ser tan globales como los propios contribuyentes de cara no sólo a luchar contra el fraude fiscal sino para lograr la pervivencia de los impuestos sobre la renta que gravan la renta mundial y se proyectan sobre las actividades transnacionales de los contribuyentes residentes y no residentes”²⁹.

Sin embargo, en ocasiones resulta insuficiente la utilización de este instrumento, cosa que ha hecho surgir la necesidad por parte de las organizaciones internacionales (en especial la OCDE) de adaptar los antiguos instrumentos de intercambio de información a la situación actual. También han contribuido a ese cambio, aunque en menor medida, las instituciones comunitarias. Al efecto podemos citar la modificación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, llevada a cabo por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se introducen algunas cuestiones relativas al intercambio de información previa solicitud como puede ser el concepto de “pertinencia previsible” en un nuevo artículo o las solicitudes de información a los contribuyentes que no pueden identificarse individualmente en base a los Comentarios del artículo 26 MC OCDE y la jurisprudencia del TJUE³⁰.

En el campo de la OCDE, podemos citar la propuesta de ésta junto con el “Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria³¹” consistente en la lucha contra la evasión fiscal con el comienzo del intercambio automático de información.

Para finalizar, y a pesar de todas estas iniciativas, actualmente las cláusulas de intercambio de información siguen sin satisfacer las necesidades de las Administraciones tributarias en orden a la prevención del fraude y evasión fiscal internacional, si bien, se sigue trabajando en ello.

²⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE” En el Manual de “Fiscalidad Internacional” de SERRANO ANTÓN F., Ed. Centro de Estudios Fiscales, 6ª Edición.

³⁰ “Avances en la interpretación de la 'pertinencia previsible' en el intercambio de información tras los pronunciamientos del TJUE y la DAC 7” de FUSTER GÓMEZ, Mercedes, 2021.

³¹ <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/el-foro-global-marca-un-cambio-dramatico-en-la-lucha-contra-la-evasion-fiscal-con-el-inicio-generalizado-del-intercambio-automatico-de-informacion-financiera.htm>

4. Cláusula de no discriminación en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

Esta cláusula donde adquiere más relevancia es en su ámbito de aplicación, ya que se aplica, por un lado, a los nacionales de ambos Estados contratantes y no a los residentes en éstos y, por otro, a los impuestos que no están incluidos en el resto del articulado del Convenio³². Las cláusulas de no discriminación no sólo sirven para eliminar la doble imposición internacional o evitar la evasión fiscal internacional, si bien, en gran parte de los CDI se conserva su denominación como tales.

En cuanto a sus orígenes, se creó con la finalidad de impulsar el comercio entre países a través de la supresión de las barreras que limitaban su ejercicio.

Las disposiciones de no discriminación se derivan del principio de igualdad, que por ser un principio instrumental, dependerán de las circunstancias en que se firme el convenio, su correlación con el restante ordenamiento y los medios con los que cuente para cumplir sus exigencias para poder ser interpretadas.

A pesar de su gran importancia, no dejan de ser una cláusula de libre incorporación por parte de los Estados contratantes y, por lo tanto, existen convenios que no la incluyen como, por ejemplo, es el caso del Convenio entre España y Austria para evitar la DII, firmado el 20 de diciembre de 1966³³ (si bien, en el caso de que Austria adopte un convenio con dicha cláusula con otro Estado, deberá comunicarlo y negociar con España³⁴).

Las cláusulas de no discriminación integradas en los CDI, como dice SERRANO ANTÓN “exigen la formulación de un juicio de comparabilidad para la determinación de sus efectos. Solo tras la adaptación de dicho juicio de comparabilidad a las condiciones específicas de cada supuesto de hecho al que pretenda aplicarse la cláusula convencional en cuestión, pueden establecerse los efectos de dicha norma sobre la legislación interna y sobre la situación jurídica del particular afectado por la misma”. Sin embargo, siguen siendo cláusulas muy

³² SERRANO ANTÓN, Fernando: “La cláusula de no discriminación en los Convenios de Doble Imposición”, en Manual de “Fiscalidad Internacional”, 6ª Edición, Ed. Centro de Estudios Fiscales.

³³ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1968-21>

³⁴ SERRANO ANTÓN, F: *Manual de Fiscalidad Internacional*, 6ª edición, Ed. Centro de Estudios Fiscales.

efectivas, ya que pueden ser alegadas ante los jueces internos y éstos pueden formular su propio juicio unilateral respecto a su aplicación, así como aplicarse directamente frente a la legislación tributaria interna sin necesidad de una norma de interposición o un criterio general de interpretación.

En los Modelos de Convenio estas cláusulas se dividen en distintos apartados, cada uno de ellos con su correspondiente contenido, ámbito de aplicación y efectos concretos, incluyendo siempre el preceptivo juicio de comparabilidad mencionado anteriormente, si bien, ajustado a cada caso en particular. Estos apartados son:

- Cláusula de nacionalidad
- Cláusula del Establecimiento Permanente
- Cláusula de pagos al extranjero
- Cláusula de la filial

Gracias a la incorporación de España en la UE se han podido superar las exigencias derivadas de que cada cláusula contuviera sus propias condiciones específicas para ser aplicadas, así como superar limitaciones que anteriormente existían a la hora de utilizar estas cláusulas de no discriminación, sobre todo por labor del Tribunal de Luxemburgo relativa a la interpretación del Derecho comunitario.

No procede entrar a analizar cada uno de los apartados en los que se dividen las cláusulas de no discriminación, si bien, a modo ejemplificativo, en cuanto a las cláusulas de nacionalidad, el Modelo de Convenio de la OCDE establece en su artículo 24.1 que *“los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia”*. Lo que nos viene a decir es que los nacionales de un Estado contratante no podrán recibir en el otro Estado un trato discriminatorio, sino someterse a las mismas condiciones que se exigen a los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. Por lo tanto, esta cláusula es de aplicación a todos los nacionales de los Estados contratantes pero sin tener en consideración su residencia fiscal, incluidos tanto

personas físicas como jurídicas. En los Comentarios a este artículo del Modelo de Convenio, se manifiesta que *“todos los nacionales de un Estado contratante tienen el derecho de invocar, frente al otro Estado contratante, el beneficio de esta disposición. Particularmente, esto es aplicable a los nacionales que no son residentes de ninguno de estos dos Estados, sino de un tercer Estado”*.

5. El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional

Como antecedentes podemos citar la inclusión de una cláusula de arbitraje en el Modelo de Convenio de la OCDE de 2008, por el que se modificaba su artículo 25. También se introdujo en España la regulación básica del procedimiento amistoso con el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa³⁵.

Este tipo de instrumentos para solventar conflictos ha ido adquiriendo una mayor importancia con los años, creándose mecanismos que posibiliten la aplicación efectiva de estas cláusulas.

Podemos definir los procedimientos amistosos como aquellos a través de los cuales se solucionan conflictos que no han sido abarcados por el resto de disposiciones del CDI, y que normalmente consisten en una imposición por parte de alguna de las dos Administraciones tributarias contratantes que no coincide con lo establecido en el Convenio o puede provocar un supuesto de doble imposición internacional.

Antes de 2008 existían grandes diferencias entre los procedimientos amistosos regulados en el Derecho interno español y el trato normativo de este procedimiento en la fiscalidad internacional, sin embargo, tras la modificación del artículo 25 del MC OCDE, por el que se introduce su apartado quinto, se produce una unificación, estableciendo un plazo para que las Administraciones tributarias afectadas puedan negociar y llegar a un acuerdo y, en caso de que no sea posible, acudir a una

³⁵ El presente real decreto tiene por objeto la aprobación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, desarrollándose de esta forma la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

comisión consultiva para que resuelva lo que estime procedente, quedando vinculadas a su cumplimiento ambas Administraciones.

Procedimiento amistoso en el MC OCDE

El artículo 25 de este Modelo de Convenio establece que si cualquier contribuyente considera que alguna de las medidas adoptadas por los Estados contratantes puede causar una imposición contraria a lo dispuesto en el convenio en cuestión, podrá alegarlo ante la autoridad competente del Estado en el que sea residente, o si se pudiera, del que sea nacional. Al efecto, las autoridades competentes de los Estados contratantes afectados intentarán resolver la cuestión a través de un acuerdo amistoso, en el que se clarifiquen dificultades o dudas interpretativas del convenio, incluso pudiendo consultarse recíprocamente para eliminar la doble imposición en casos que escapen del perímetro del convenio. Además, el apartado quinto de este artículo introduce una cláusula de arbitraje para el caso de que las autoridades no hayan podido llegar a un acuerdo transcurridos dos años.

Por lo que respecta a las características de este procedimiento, podemos destacar algunas de ellas como:

- Carácter no judicial
- Informalidad
- El contribuyente no forma parte del procedimiento
- Las autoridades competentes no tienen obligación de alcanzar un acuerdo

Semejanzas y diferencias entre el procedimiento amistoso y el arbitraje

Algunas de las similitudes que encontramos entre ambos pueden ser: la necesidad de aceptación para poder someter el conflicto a estos procedimientos, la informalidad, flexibilidad y libertad que comportan, el mantenimiento de la igualdad entre partes a la hora de tomar una decisión o la predicción de que los conflictos que surjan sean resueltos por medio de estos procedimientos contenida en los CDI o en forma de pacto.

Por lo que respecta a las diferencias que existen entre el procedimiento amistoso y el arbitraje, podemos destacar como la principal que en el primero son las autoridades competentes las que buscan resolver la cuestión de que se trate, sin necesidad de intervención de terceros, y en el segundo, actúa ante la falta de acuerdo de éstas transcurridos dos años, como fase posterior al procedimiento amistoso y en

la medida en que haya sido previsto expresamente por un CDI, además por medio de terceros independientes. Sin embargo, esta actuación no podemos calificarla como arbitral, puesto que la comisión consultiva que se pone en marcha no deja de estar integrada por las autoridades competentes de los Estados contratantes en cuestión y no por un tercero ajeno. Por lo que estaríamos ante un medio de comunicación y negociación para llegar a un acuerdo y no de arbitraje.

6. Breve referencia a la tributación de las rentas de artistas y deportistas en los Convenios de Doble Imposición

Como ya se ha mencionado en capítulos anteriores, uno de los principios básicos de la fiscalidad internacional es el de la renta mundial, a través del cual una persona residente en un país tributará por todas las rentas obtenidas, ya sea en éste o en el extranjero, en el país de residencia, pudiendo ocasionar supuestos de doble imposición internacional. En el caso de los artistas y deportistas, gran parte de los CDI existentes contienen un criterio compartido por el cual las rentas generadas por los artistas y deportistas se reparte entre el Estado de fuente y el Estado de residencia. Este criterio consiste en la imposición al Estado de residencia la obligación de emplear un método para eliminar la DII en los casos en los que las rentas de estos artistas y deportistas tribute en él.

Al efecto, el Modelo de Convenio de la OCDE dedica su artículo 17 a la regulación de todo lo relativo a las rentas de los artistas y deportistas y su imposición, estableciendo lo siguiente:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, (tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico) o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas

rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista”.

Lo que nos viene a decir su primer apartado es que los artistas y deportistas residentes en un Estado, cuyas rentas les pertenezcan a ellos mismos, podrán someterse a imposición en el otro Estado si las han obtenido en este último, independientemente de que deriven de una actividad económica o de un trabajo por cuenta ajena, como excepción a lo establecido en el artículo 7 y 15.2 del Modelo.

Por su parte, el apartado segundo introduce una cláusula de transparencia fiscal para las rentas obtenidas por artistas y deportistas que se atribuyen a personas distintas a éstos, estableciendo nuevamente que se podrán someter a imposición en el Estado donde se haya realizado la actividad y no en el Estado de residencia. Sin embargo, en los Comentarios al Modelo de Convenio, matizan los tres supuestos en los que será de aplicación lo establecido en este apartado segundo:

- A las “sociedades de gestión” que reciben remuneraciones por las actuaciones artísticas y deportivas, siempre que no estén constituidas como personas jurídicas. Un ejemplo de este supuesto podría ser un equipo de fútbol que ha sido elegido de entre todos para una exhibición en Europa.

- A grupos artísticos (una orquesta) o deportivos (un equipo de baloncesto) que tienen la consideración de persona jurídica. En los Comentarios del MC OCDE sobre este segundo apartado se establece que las personas físicas que constituyan el grupo en cuestión y reciban una retribución por ello, podrán someter las rentas a imposición en el estado donde las hayan obtenido. En el supuesto de que la retribución se refiriera a cantidades fijas que se van abonando periódicamente, con difícil atribución de parte de dichas rentas a actuaciones específicas, los Estados contratantes tienen la opción de decidir, tanto unilateral como bilateralmente, no someterlas a imposición. En cuanto al beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación, estará sujeta a imposición conforme a lo establecido en el artículo 17.2 del Modelo.

- A las rentas que son pagadas por una entidad jurídica (como puede ser una agencia de artistas) que se encuentra en un tercer Estado. Los Comentarios del Modelo sobre este apartado hacen referencia a *“determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales la retribución por la actuación del artista o deportista no se le paga a este sino a otra persona, de forma que, en ausencia de EP, la renta no se grava en el Estado donde se realiza la actividad ni como renta obtenida en la prestación de los servicios personales del artista o deportista, ni como beneficios de la empresa”*. En este caso algunos países “transparentan” este mecanismo en su legislación interna y consideran las rentas como obtenidas por la persona física, permitiéndole, en base al apartado primero, gravar las rentas en el Estado de residencia, sin embargo, algunos países no pueden utilizar esta disposición. Por ello, es de gran importancia contar con una cláusula antiabuso de este tipo.

Para concluir, podemos decir que la inclusión de este apartado segundo del artículo 17 es fundamental, ya que tiene como finalidad otorgar poder tributario al Estado de fuente para poder someter a imposición este tipo de rentas, sin tener en consideración que la sociedad cuente con un EP en éste. Por ello, España incorpora dicha cláusula en sus convenios con otros países.

CAPÍTULO IV: LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

1. Introducción a la armonización fiscal internacional

La Unión Europea lleva a cabo una tarea de armonización fiscal entre los distintos sistemas tributarios de los EEMM que forman parte de esta con el objetivo de conseguir que todos ellos se rijan por normas comunes que garanticen las libertades y derechos que fundamentan el Derecho Comunitario, así como que eliminen situaciones discriminatorias.

La armonización fiscal, tal y como explica LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, *“no supone una uniformidad total entre los impuestos de los Estados miembros, sino una serie de reglas y objetivos que tienen que respetarse por los*

Ordenamientos tributarios de todos ellos, dejando en ocasiones a éstos cierta libertad en el modo de plasmarlas y conseguirlos”³⁶.

La necesidad de que exista la armonización fiscal radica principalmente en los efectos negativos que tiene fiscalidad sobre el Mercado Único Europeo³⁷, como puede ser la presencia de supuestos de Doble Imposición Internacional, sirviendo la armonización de escudo protector de éste.

Uno de los mecanismos con los que cuenta la UE para que esto se cumpla son las Directivas³⁸. La gran mayoría de las Directivas que existen en materia de armonización fiscal están basadas en impuestos indirectos, esto no quiere decir que no encontremos Directivas sobre impuestos directos, aunque en mayor medida. Como ejemplo de Directiva sobre imposición directa podemos citar las dictadas en materia de fiscalidad del ahorro.

En la actualidad encontramos regulada la política relativa a la armonización fiscal en el Capítulo II del TFUE denominado “Disposiciones Fiscales”, en concreto, en los artículos 110 a 113. También podemos encontrar a lo largo del texto otras disposiciones que pueden ser objeto de transcendencia tributaria y los EEMM han sido libres para establecer acuerdos en el marco de la Unión Europea en materia fiscal. Por último, cabe mencionar que el TJUE también ha llevado a cabo una importante labor en materia de armonización fiscal.

³⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: “*Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*”, Ed. Dykinson, Madrid, 2020, pág. 82.

³⁷ “*En el mercado único de la UE (a veces llamado mercado interior) las personas, las mercancías, los servicios y el dinero pueden circular libremente. Los ciudadanos de la UE pueden estudiar, vivir, hacer compras, trabajar y jubilarse en cualquier país de la UE, además de disfrutar de productos de toda Europa*”. (https://ec.europa.eu/info/policies/single-market_es)

³⁸ Definición de Directiva por la Enciclopedia Jurídica: “*acto jurídico comunitario que tiene como función básica la armonización de las legislaciones de los Estados miembros; por tanto, su alcance normativo es indirecto; sus destinatarios son los propios Estados. Establecen una obligación de resultado y no de comportamiento, por lo que los Estados gozan de un margen de discrecionalidad para lograr los objetivos marcados en las mismas; también establecen una obligación de transposición en el plazo fijado y de manera eficaz*”.

En el caso concreto de nuestro país, su pertenencia a la UE supone grandes beneficios en el sentido de que estamos sometidos a constantes cambios y avances en nuestras relaciones con otros países, y gracias a las Directivas, tanto España como el resto de países que formen parte de la UE podrá hacer frente a nuevas situaciones y conflictos que irán apareciendo en el futuro, como pueden ser supuestos de Doble Imposición Internacional que hasta ahora no se habían producido, ya que éstas nos proporcionan los cambios normativos que permitirán a los Estados adaptarse y hacer frente a las situaciones que vayan apareciendo.

2. La Doble Imposición en la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes

Esta Directiva proporciona grandes aportaciones en materia de lucha contra la DII en el ámbito de la tributación de los beneficios de las empresas que operan en el marco internacional y en relación con el Mercado Único Europeo.

Tal y como se desprende de su exposición de motivos, *“el objetivo de la presente Directiva es 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”*.

Esta Directiva surge como consecuencia de las discrepancias que se podían encontrar entre los distintos sistemas fiscales de los Estados integrantes de la UE, que afectaban de forma negativa a las libertades fundamentales que constituyen el mercado interior condicionando su correcto funcionamiento. Antes de su entrada en vigor, las normas que regulaban las relaciones entre las sociedades matrices y filiales de EEMM distintos eran menos beneficiosas que las que pertenecían a un único Estado, quedando “la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro”³⁹. Por ello, esta Directiva tiene como finalidad principal acabar

³⁹ Apartado (6) de la Directiva 2011/96/UE

con estas diferencias mediante la instauración de una regulación común y neutra para todos los Estados Miembros y simplificar la agrupación de empresas.

Al efecto, el artículo 1 establece que los EEMM tendrán que aplicar lo estipulado en esta Directiva a:

- a) *“a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;*
- b) *a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado miembro a sus sociedades filiales en otros Estados miembros;*
- c) *a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado miembro y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro distinto de aquel en el que está situado el establecimiento permanente;*
- d) *a las distribuciones de beneficios por parte de empresas de dicho Estado miembro a establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades del mismo Estado miembro de las que son filiales”.*

Además, su apartado segundo no impide que los EEMM puedan servirse de sus disposiciones nacionales o convencionales cuando con ello se puedan prevenir fraudes o abusos.

Para que la distribución de beneficios de una sociedad filial que se encuentra en un Estado Miembro a la sociedad matriz que se sitúa en otro distinto se lleve a cabo en condiciones de igualdad y neutralidad, así como evitando la aparición de supuestos de Doble Imposición Internacional, el artículo 4 de la presente Directiva establece que cuando una sociedad matriz reciba de su sociedad filial beneficios distribuidos, el EM al que pertenezca la primera deberá prescindir de gravarlos o, en su caso, gravarlos permitiendo deducir del impuesto de la sociedad matriz la cantidad que corresponda a dichos

beneficios. Igualmente, el artículo 5 establece que no podrán ser objeto de retención en origen los beneficios repartidos de la sociedad filial a su sociedad matriz.

3. Limitaciones a su ámbito de aplicación

El 2 de abril de 2020 el TJUE declaró, en resolución de una cuestión prejudicial, que las sociedades que habían sido formadas en Gibraltar y que estaban sujetas al IS (Impuesto de Sociedades) en este territorio, quedaban excluidas del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/96⁴⁰.

El caso en concreto que se planteó fue el derivado de una sociedad residente en Bulgaria, denominada GVC Services, que repartía beneficios a su sociedad matriz radicada en Gibraltar bajo el respaldo de la aplicación de la Directiva, y, por tanto, sin practicar retención alguna. Sin embargo, en el año 2017 las autoridades búlgaras emitiendo una resolución en la que reclamaban el pago de dichas retenciones no practicadas entre los años 2011 y 2016, a lo que la sociedad respondió impugnando dicha resolución, y, dando lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, en concreto, requiriendo la interpretación del artículo 2 de la Directiva, apartado a), subapartados i) y iii):

“A efectos de la aplicación de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes definiciones:

a) «sociedad de un Estado miembro»: toda sociedad:

i) que revista una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I,

iii) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos”

Así como del Anexo I, parte A, letras a y b y de la parte B el último guion (“corporation tax en el Reino Unido”), en relación con su sociedad y los dividendos distribuidos a su filial gibraltareña.

El TJUE, en su resolución, hizo hincapié en el *“especial estatus de Gibraltar en Derecho de la UE, como territorio al que resulta de aplicación dicho ordenamiento con las*

⁴⁰ Sentencia 2 de abril de 2020 del TJUE en el asunto C-458/18)

*exclusiones incluidas en el Acta de adhesión del Reino Unido a la entonces Comunidad Económica Europea de 1972*⁴¹”, a pesar de que en ningún lugar aparece la no aplicabilidad de dicha Directiva. Sin embargo, ésta solo es aplicable a las sociedades descritas en su artículo 2, y en el caso de las sociedades gibraltareñas, este requisito se cumple, por lo que, en consecuencia, no están incluidas en el ámbito de aplicación de ésta.



⁴¹ <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/04/Directiva-matriz-filial-sociedades.pdf>

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Tras la investigación y estudio llevado a cabo para la elaboración del presente trabajo, he podido llegar a las siguientes conclusiones:

El mundo cambiante en el que vivimos, fruto de los constantes avances que experimentan los distintos países, traducidos, en muchas ocasiones, en la transformación de las relaciones entre Estados, motivada por la eliminación de las fronteras económicas y el exorbitante aumento del tráfico económico internacional, ha provocado la aparición de los supuestos de DII, es decir, de la contraposición de los sistemas fiscales de más de un Estado. Esto supone, y lleva suponiendo, grandes efectos negativos tanto para nuestro país como para los restantes y es primordial lograr su supresión.

Para evitar que esto se produzca, se ha venido contando con métodos y mecanismos para eliminar, o, en caso de no ser posible, evitar que se produzcan situaciones de DII, a través de la adopción de medidas de distinto alcance, siendo, la más común, la firma bilateral de CDI entre Estados.

Bajo mi punto de vista, éstos son la vía más indicada para poner remedio a este conflicto internacional y comportan grandes ventajas, puesto que sirven como un instrumento para fomentar las relaciones entre países, así como constituyen una forma eficaz de promover la inversión extranjera, ya que proporcionan seguridad jurídica al tráfico económico, en el sentido de que los Estados quedan sujetos al cumplimiento de lo establecido por ellos, salvaguardando sus intereses particulares. Sin embargo, en muchas ocasiones devienen ineficaces.

Además de tener como finalidad principal la evitación de la aparición de la DII, también sirven de cauce para evitar el fraude y la evasión fiscal, práctica cada vez más extendida, introduciéndose disposiciones para su prevención, como la cláusula de intercambio de información, no discriminación y el procedimiento amistoso. No obstante, estos Convenios no han conseguido estar exentos de uso abusivo, desviándose de su principal fin. Por ello, sería conveniente reforzar el sistema de medidas previsto hasta el momento, sobre todo, en el Modelo de Convenio de la OCDE, modelo que sirve de base a la gran mayoría de Convenios firmados hasta el momento, y concienciar a los Estados de las graves consecuencias que se derivan de su uso fraudulento.

Por lo que respecta al terreno de la eliminación, o evitación, de la Doble Imposición Internacional, una buena forma de suprimirla y, además, promover la inversión en los países en vías de desarrollo sería reformar buena parte de los incentivos fiscales que se contemplan en los CDI, como pueden ser las cláusulas Tax Sparing o Matching Credit, puesto que, aunque tienen como objetivo lograr la igualdad de trato en materia tributaria entre países, su planteamiento impide su aplicación y la consecución de los fines a los que responde su origen, tanto es así, que pocos son los países que contemplan su uso. También, a mi parecer, resulta imprescindible que los CDI que están en vigor hasta hoy en día, sean actualizados y adaptados a las nuevas circunstancias, así como eliminar las carencias que muchos de ellos llevan presentando hasta ahora.

También es muy importante mantener el papel fundamental que ha estado llevando a cabo hasta ahora la Unión Europea, actuando como cooperadora entre los distintos países con el objetivo de conseguir que todos ellos se rijan por unas normas comunes, neutrales, que eviten discriminaciones y abusos. Ésta hace una gran labor de armonización fiscal internacional, promulgando al efecto directivas con enorme trascendencia como es el caso de la explicada Directiva 2011/96 Matriz-Filial.

Por último, creo necesario que los Estados se unan y colaboren para hacer todo lo posible para que éstas propuestas de mejora y reforma se lleven a cabo, si bien, soy consciente de la gran dificultad que alberga la modificación y nueva adaptación de los criterios que se llevan usando hasta nuestros días y más dada la enorme complejidad que conlleva la fiscalidad internacional, así como en materia legislativa, por no hablar del engorroso camino que hay que superar para conseguir la uniformidad de opiniones entre todos los Estados. Pese a ello, es muy necesario y de lo contrario los problemas seguirían llegando hasta provocar una grave crisis internacional, situación que hay que evitar a toda costa.

BIBLIOGRAFÍA

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

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro: *Manual de fiscalidad internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Vol. 1, 3ª Ed., Madrid, 2007

GARCÍA HEREDIA, Alejandro: *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, Editorial Lex Nova, S.A., 1ª Ed., marzo 2007.

SERRANO ANTÓN, Fernando: *Fiscalidad internacional*, 3ª Ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid.

SERRANO ANTÓN, Fernando: *Fiscalidad internacional*, 6ª Ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid.

LUÍS MARÍA, Flor: “*El problema de la doble imposición, métodos para su eliminación*”, Revista de la Facultad de Derecho de Caruaru, 2008, ISBN 1519-4809.

FUSTER GÓMEZ, Mercedes: “*Avances en la interpretación de la 'pertinencia previsible' en el intercambio de información tras los pronunciamientos del TJUE y la DAC 7*”, julio-septiembre de 2021, ISBN 1696-0173.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: “*Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*”, Editorial Dykinson, Madrid, 2020.

Coautores: David Carrión Morillo, Julio César Muñoz Pérez, David García Guerrero.

MEDINA SUÁREZ, Francisco: “*La doble imposición en la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes**”, Anuario Jurídico y Económico Esculiarensis, 2019.

WEBGRAFÍA

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1980-11884>

<https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

<https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>

<https://www.dipublico.org/9914/convencion-multilateral-tendiente-a-evitar-la-doble-imposicion-de-las-regalias-por-derechos-de-autor-modelo-de-acuerdo-bilateral-y-protocolo-adicional-a-la-convencion-multilateral-1979/>

<https://www.balms.es/es/blog/10/actualidad-legal/1371/con-que-paises-tiene-espana-un-convenio-de-doble-imposicion>

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-14734>

<https://economipedia.com/definiciones/doble-imposicion.html>

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1968-21>

<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/el-foro-global-marca-un-cambio-dramatico-en-la-lucha-contr-la-evasion-fiscal-con-el-inicio-generalizado-del-intercambio-automatico-de-informacion-financiera.htm>

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/los-impuestos-directos-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>

<http://www.encyclopedia-juridica.com/d/directiva/directiva.htm>

https://ec.europa.eu/info/policies/single-market_es

<https://www.boe.es/doue/2011/345/L00008-00016.pdf>

https://insignis-aranzadigital-es.publicaciones.umh.es/maf/app/document?srguid=i0ad6adc500000180ece1054352e68e4c&marginal=TJCE\2020\68&docguid=1e16d79d07eb511eaaad5bc9f9fb8f9eed&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_juris;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&seleccion=false&displayName=

(Sentencia 2 de abril de 2020 TJUE en el asunto C-458/18)

