

# **ESTUDIO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*

UNIVERSITAS Miguel Hernández

Doble grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas.

Universidad Miguel Hernández Elche.

Facultad Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Curso 2022-2023



---

Autor: Marta Clavero Fernández.

Tutor: Irene Martínez Quiles.

## **RESUMEN.**

El presente trabajo ofrece un exhaustivo estudio acerca de uno de los temas más controvertidos a la par que interesante del sistema fiscal internacional; La DII.

La DII será tratada con la importancia y profundización debida al ser un fenómeno que ha ido acentuándose a lo largo de los años dada la creciente interdependencia económica y dada la repercusión que (en mayor o menor medida) puede provocar esta figura cualquiera que sea el ámbito en el que se enmarque.

El primer paso será abordar el marco conceptual de la DII, en él, se definirán las modalidades existentes (jurídica y económica), se analizarán los factores que contribuyen a su ocurrencia, ello, nos facultará para, en una primera aproximación, examinar las consecuencias y efectos que conlleva tanto para los contribuyentes afectados como para los países involucrados, explorando la carga económica adicional impuesta, la discriminación de trato y el quebrantamiento de la neutralidad, brindando una visión global.

Conocida la causa radical del problema, nos encontramos en disposición para presentar las medidas que se llevan a cabo para mitigar la DII (unilaterales o bilaterales), así como, los diversos métodos que se pueden emplear (exención, crédito fiscal o imputación). Ahora bien, no nos quedaremos en aspectos meramente formales, se entrará a valorar la efectividad o no de cada uno de ellos. La valoración de las medidas nos aproxima a los CDI, donde examinaremos, cuál es su rol, la forma en la que se interpretan, y examinaremos si su relación con las normas internas logra o no una cooperación entre legislaciones internacionales.

Finalmente, se plantearán propuestas anunciadas tanto a medio como a largo plazo para abordar de manera efectiva la DII, aportando enfoques de cooperación y coordinación entre países (que reciben el nombre de tratados multilaterales), lo que desencadenará en una armonización fiscal, siendo este el resultado último de las recomendaciones presentadas. Tras esto, se ofrecerá una visión integral de los aspectos que generan más debate y se explorarán las soluciones donde se subraya la necesidad de uniformidad, esto último será de mayor argumentación en el apartado de conclusiones.

**PALABRAS CLAVES:** Doble Imposición Internacional, desigualdad de trato, convenios de doble imposición, residentes, deducción, no residentes, tributación.

### **ABSTRACT.**

This paper offers an exhaustive study of one of the most controversial and interesting topics of the international tax system, the DII.

The DII will be treated with the importance and depth due to being a phenomenon that has been accentuated over the years given the growing economic interdependence and given the impact that (to a greater or lesser extent) can cause this figure whatever the field in which it is framed.

The first step will be to address the conceptual framework of the DII, defining the existing modalities (legal and economic), analyzing the factors that contribute to its occurrence, which will enable us, in a first approximation, to examine the consequences and effects for both the taxpayers affected and the countries involved, exploring the additional economic burden imposed, the discrimination of treatment and the breach of neutrality, providing a global vision.

Once the root cause of the problem is known, we are ready to present the measures taken to mitigate the DII (unilateral or bilateral), as well as the various methods that can be used (exemption, tax credit or imputation). However, we will not only focus on merely formal aspects, but we will also evaluate the effectiveness or not of each of them. The assessment of the measures brings us closer to the IDCs, where we will examine their role, the way in which they are interpreted, and we will examine whether or not their relationship with the internal rules achieves cooperation between international legislations.

Finally, proposals announced both in the medium and long term will be put forward to effectively address the IID, providing cooperation and coordination approaches between countries (which are called multilateral treaties), which will lead to tax harmonization, this being the ultimate result of the recommendations presented.

# ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	<b>2</b>
<b>ABREVIATURAS UTILIZADAS</b> .....	<b>6</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>7</b>
1.1. Presentación y justificación al Trabajo Fin de Grado.....	7
1.2. Objetivos del Trabajo Fin de Grado. ....	8
1.3 Metodología empleada. ....	9
<b>2. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL</b> .....	<b>11</b>
2.1 Concepto .....	11
2.2 Causas. ....	13
2.3 Efectos y consecuencias.....	17
<b>3. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL</b> .....	<b>19</b>
<b>4. MEDIDAS / MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL</b> .....	<b>26</b>
4.1 Medidas unilaterales. ....	26
4.2 Medidas bilaterales. ....	27
<input type="checkbox"/> Método de exención.....	30
<input type="checkbox"/> Método del crédito fiscal o de imputación. ....	35
<input type="checkbox"/> Método de deducción.....	40
<b>5. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL</b> .....	<b>41</b>
5.1 Concepto y fines de los CDI. ....	41
5.2 Modelos de Convenio. ....	42
5.2.1 Modelo OCDE. ....	43
5.3 Interpretación de los CDI.....	47
5.4 Los convenios y su relación con las normas internas. ....	51
<b>6. PROPUESTAS EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA</b> .....	<b>58</b>
6.1 Situación actual de la doble imposición internacional.....	58
6.2 Propuestas a medio plazo.....	59

6.2 Propuestas a largo plazo.....	64
<b>7. CONCLUSIONES.</b> .....	<b>66</b>
<b>8. ANEXOS</b> .....	<b>68</b>
<b>9. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>71</b>
<b>10. WEBGRAFÍA.</b> .....	<b>72</b>



## ABREVIATURAS UTILIZADAS.

<b>TFG</b>	Trabajo Fin de Grado.
<b>DII</b>	Doble Imposición Internacional.
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado.
<b>IRNR</b>	Impuesto de la Renta de No Residentes.
<b>IRPF</b>	Impuesto de la Renta de las personas físicas.
<b>IS</b>	Impuesto de Sociedades.
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes.
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto de Sociedades.
<b>TRLIRNR</b>	Texto Refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes.
<b>HI</b>	Hecho Imponible.
<b>UE</b>	Unión Europea.
<b>CDI</b>	Convenio de Doble Imposición.
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting.
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente.
<b>EEMM</b>	Estados Miembros.
<b>MLI</b>	Convenio Multilateral.
<b>CC</b>	Código Civil.
<b>AEAT</b>	Agencia Tributaria Española

## **1. INTRODUCCIÓN.**

### **1.1. Presentación y justificación al Trabajo Fin de Grado.**

Todo trabajo cognoscitivo exige una dedicación continuada a quién procura la realización de un contenido con el suficiente grado de claridad que no eluda la profundidad del asunto tratado.

El TFG se alza como culminación y realización de toda una carrera de aprendizaje, siendo, por tanto, el último gran esfuerzo intelectual de aquel que se sumerge en el grado universitario. Llegado a ese momento culminante de los estudios, se ha alcanzado la suficiente madurez personal y académica como para reconocer aquellos campos en los que uno quiere penetrar con mayor atención, aquellos asuntos que con más intensidad movilizan las energías, aquellos fenómenos que encienden el entusiasmo por conocer. La toma de conciencia de estos motivos es la razón, de índole personal, por la que el tema sobre el que versa el trabajo que se dispone a leer es, genéricamente, materia tributaria y específicamente, la DII.

La DII se presenta como uno de los fenómenos actuales de mayor alcance y relevancia en el momento actual. El carácter transnacional de las operaciones comerciales que circulan a través de las ramificaciones de la economía globalista señala directamente la necesidad de renovación y actualización dinámica del aspecto fiscal. Esta dinámica de transformación a la que está sometida la materia tributaria y fiscal, en el contexto de una red entrelazada mundialmente de interrelaciones comerciales, obliga a prestar atención inmediata y renovada a su contenido y sus horizontes. Esta es la razón material, de índole teórica, por la que emprendemos, con ilusión debida, este trabajo.

De nuevo, nos remitimos al famoso proceso de globalización que caracteriza a la economía mundial, siendo esto un hecho latente en el contexto en el que nos enmarcamos y que, por ende, se muestra como un reto, que esperamos superar y aportar una visión novedosa sobre el fenómeno señalado con el fin de establecer las herramientas necesarias para poder combatirla, o al menos, aportar soluciones no muy habituales para atenuarla.

## 1.2. Objetivos del Trabajo Fin de Grado.

Presentado el tema del trabajo y la justificación de la elección, son varios los aspectos de obligado cumplimiento analizar para poder alcanzar los objetivos deseados.

En cuanto al tratamiento de los objetivos que se pretenden con este TFG podemos clasificarlos en dos grandes grupos: El *objetivo general*, el cual trata de simplificar el fin último del estudio y los *objetivos específicos*, que pretenden detallar los procesos necesarios para dar respuesta al objetivo general y, por ende, al presente trabajo.

El objetivo general que pretendemos lograr a nivel individual y que por supuesto, se traslade a nivel colectivo a los posibles lectores del estudio, es conocer y comprender desde todas las vertientes posibles el fenómeno de la doble imposición internacional, facilitando las herramientas suficientes para poder hacer frente a una figura que resulta poco habitual en el día a día para lo frecuente que es su aparición. Para ello, se realizará una exhaustiva investigación sobre el tema teniendo en cuenta todas las fuentes doctrinales, lo que permitirá exponerlo tanto de manera teórica para tener una base sobre lo que se analiza como de manera práctica para conocer la realidad de los supuestos de DII.

Por su parte, los objetivos específicos que se pretenden abordar giran en torno a aspectos ligados directa o indirectamente con la doble imposición internacional y que repercuten sobre esta. Comenzaremos, por tratar como se articula y que implicaciones o repercusiones tiene la DI a nivel internacional. La visión que tenemos acerca de esta figura en un mundo en el que la globalización ha supuesto un paso de gigante hacia un concepto único de DII supone un avance, sin embargo, las soluciones que se plantean, a la vista de lo que se expone en apartados siguientes, no encuentran esa uniformidad, pues, dependen en mayor medida de la legislación de cada país.

En el marco social, porque sí, aunque parezca una cuestión exclusivamente económica y política también es una cuestión social, la DII plantea una problemática considerable, la cual, se analizará para poder obtener una visión genérica y completa tanto del concepto como de las diversas medidas correctoras que se plantean. Como bien indica

su nombre, el principal foco de las críticas es la tributación doble en diversos Estados por una misma renta, a partir de ahí se derivarán el resto de apartados e incógnitas que se esperan resolver.

En síntesis, logrando estos objetivos específicos alcanzaremos con creces el objetivo general, dando lugar a una sociedad con triple C. Primero, *concienciada* con la doble imposición internacional. Segundo, *consciente* de cuándo se encuentra ante un supuesto de DII. Tercero, *capacitada* para argumentar que no debe soportar un trato desigual o discriminatorio de índole fiscal.

### **1.3 Metodología empleada.**

El tipo de estudio elegido para la realización del presente trabajo es la *revisión bibliográfica*. Consiste en realizar una revisión documental que permite la obtención de información recogida en artículos, sentencias, documentos de otros autores, estadísticas e informes oficiales, los cuales, nos aproximan a las cuestiones que serán abordadas a lo largo de la investigación, proporcionando un conocimiento íntegro sobre cada uno de los aspectos a tratar, tras llevar a cabo una indagación de todos y cada uno de los documentos mencionados para la elaboración del TFG.

La información y/o documentos que se han empleado han sido recopilados a través de bases de datos, entre las que destaca Aranzadi, Dialnet y ProQuest. Aunque éstas han sido las más utilizadas, también he hecho uso de una herramienta poco habitual pero muy útil conocida como mementos, de la versión académica de Google en la que muestra variedad de sentencias, artículos científicos y periodísticos válidos para conocer argumentos e ideas sobre el tema en cualquier parte del mundo. Así como, páginas oficiales del Ministerio de Hacienda y del Instituto de Estudios Fiscales para la obtención de informes y datos que aportan un ápice de sustantividad al trabajo, las cuales, han sido fundamentales para poder alcanzar un trabajo con una base sólida.

Completada la visión global de la metodología, pasamos a centrarnos en el tema del trabajo y su legislación. El trabajo se centrará en el estudio de la doble imposición internacional, analizando desde sus orígenes hasta el momento actual, su incidencia en las relaciones internacionales, sus medidas, sus posibles mejoras, su problemática, entre

otras. Por lo que, la legislación que se utilizará durante todo el análisis tendrá ámbito de aplicación internacional, sin perjuicio de que se recurrirá en numerosas ocasiones a la legislación nacional para completar la perspectiva española e ilustrar el estudio que se esté llevando a cabo en un determinado epígrafe. Adelantando una de las normativas que más va a aparecer, es la regulación del modelo convenio OCDE, así como, la regulación de los respectivos impuestos a los que se hará referencia, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Todas estas disposiciones se han obtenido acudiendo al BOE, el cual, está dedicado a la publicación de leyes, actos normativos y disposiciones transitorias y en su caso, a las páginas nacionales oficiales en las que se recojan textos legales que sean relevantes y aporten fundamentos y/o argumentos más que clarifiquen el desarrollo de los temas que van a ser estudiados.



## 2. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

### 2.1 Concepto

Antes de profundizar en el análisis de este fenómeno, resulta necesario poner en conocimiento del lector el motivo u origen de su existencia.

Los Estados, al amparo de su soberanía fiscal y sus necesidades financieras, llevan a cabo prácticas fiscales consistentes en someter a imposición los conceptos de rentas generados por los *residentes*. Ahora bien, dada la creciente interdependencia económica caracterizada por las numerosas actividades profesionales y empresariales que se desarrollan en diferentes países, también se someten a imposición los conceptos de rentas generados por los *no residentes* que requieren de gravamen. Esta afirmación es la que nos aproxima y, por ende, nos permite tratar la doble imposición internacional.

Dada la importancia que adquiere esta figura en la esfera internacional, son varios los autores que se han ocupado de ofrecer una definición al respecto. En la doctrina española, resulta de especial relevancia la definición de Borrás Rodríguez, quien establece la siguiente descripción, "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".<sup>1</sup>

De esta definición se deduce que, la DII obstaculiza la distribución equitativa de los tributos, puesto que, un mismo hecho imponible no debe someterse a gravamen en dos países distintos. Pudiendo, incluso, llegar a pronunciar la "desigualdad impositiva" o "desigualdad de trato" provocada por la individualidad de los Estados a la hora de gestionar los tributos, perjudicando a los contribuyentes por el mero hecho de estar vinculados (por la causa que sea) a más de un país, manifestando en todo su esplendor una clara desigualdad de trato.

---

<sup>1</sup> Borrás Rodríguez, A. (1974). La doble imposición internacional, problemas jurídicos-internacional. Institutos de estudios fiscales, página 31.

Cada una de las definiciones aportadas por la doctrina presenta sus matices, pero, todas ellas han permitido llegar a una diferenciación entre dos tipos: *Doble imposición internacional jurídica* y *Doble imposición internacional económica*. Desde la perspectiva internacional, la doble imposición jurídica tiene lugar cuando un mismo contribuyente, sobre el mismo hecho imponible y en el mismo período de tiempo resulta gravada por impuestos semejantes en dos o más países. Por su parte, la expresión doble imposición económica tiene lugar cuando se somete a tributación a dos contribuyentes distintos por el mismo hecho imponible.<sup>2</sup>

A continuación, a efectos de clarificar los dos tipos de DII, se ha realizado una tabla para observar similitudes y discrepancias (tabla comparativa)

**Tabla 1. Comparación DII jurídica y económica.**

	<b>SUPUESTO GRAVABLE</b>	<b>IMPUESTO</b>	<b>PERÍODO DE TIEMPO</b>	<b>SUJETO (IDENTIDAD SUBJETIVA)</b>
<b>JURÍDICA</b>	Una renta o patrimonio.	Idéntico.	Mismo período.	1 sujeto pasivo (mismo perceptor).
<b>ECONÓMICA</b>	Una renta o patrimonio.	Idéntico.	Mismo período.	Varios sujetos pasivos (perceptos diferentes).

*Fuente: Elaboración propia.*

Se puede apreciar que la única diferencia que existe entre ambos tipos es la identidad subjetiva que caracteriza a la doble imposición jurídica. Esto quiere decir que, en la DI jurídica se requiere la identidad del supuesto gravable, del impuesto, del período de tiempo y, sobre todo, del sujeto (identidad subjetiva), mientras que, en la económica NO se requiere la identidad del sujeto.

<sup>2</sup> El ejemplo más frecuente de DII económica se observa en los dividendos obtenidos por una entidad jurídica. ¿Se grava en el país de residencia de la entidad jurídica o en el país perceptor del dividendo?

No pudiendo, por tanto, afirmar que esa identidad subjetiva es un requisito esencial para que se configure la DII (dado que en la económica no es necesaria la identidad).

En definitiva, siguiendo el criterio de Herrán Ocampo<sup>3</sup>, la DII requiere para su configuración la convergencia de los siguientes elementos: 1. Identidad de la naturaleza del gravamen (que los impuestos sean iguales o similares) 2. Que exista un mismo hecho generador del impuesto (un mismo hecho imponible). 3. Simultaneidad en el período de tiempo en el que ocurre el hecho que se somete a gravamen (mismo período de tiempo). 4. Identidad del sujeto sobre el que recae el impuesto (ya sea sobre la misma persona, en cuyo caso hablaremos de DII jurídica o sobre la misma renta, en cuyo caso hablaremos de DII económica). 5. Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria (que existan vínculos de 2 o más autoridades fiscales).

## 2.2 Causas.

Una vez hemos realizado una primera aproximación al concepto de DII, trataremos las causas que nos permitan conocer su procedencia. Este fenómeno, tal y como se ha adelantado al inicio, tiene su origen en la superposición de jurisdicciones fiscales en el marco internacional, lo que se traduce en multiplicidad de criterios de sujeción a la hora de delimitar sus soberanías fiscales.

Esta superposición y, por ende, la posibilidad de someter a gravamen tanto a residentes como a no residentes tiene su razón de ser en el artículo 11 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)<sup>4</sup>, en cuyo precepto se establece lo siguiente, “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 de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

---

<sup>3</sup> Herrán Ocampo, C. (2000). “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios”. [Tesis de grado, Universidad Tecnológica Javeriana], página 8.

<sup>4</sup> <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Esta disposición pone de relieve dos principios básicos de asignación impositiva internacional: *principio personalista* y *principio de territorialidad (o de la fuente)*. El primero de ellos, hace referencia a la tributación de los residentes por su renta mundial con independencia del lugar en el que se haya generado u obtenido esa renta, esto es, hace especial mención al criterio de residencia, pero no podemos perder de vista el criterio de la nacionalidad del sujeto pasivo, pues, ambos reflejan una relación existente entre el contribuyente y el Estado (ejemplo que veremos sobre EE. UU.). A efectos prácticos, este principio supondría que una persona que reside en España debe tributar en ese país por todas las rentas que haya generado a nivel mundial, sin embargo, en la práctica fiscal este principio supone controversias en relación con la condición de residente, las cuales, serán tratadas a lo largo de este epígrafe. El segundo de ellos se refiere a someter a gravamen las rentas obtenidas o generadas en un territorio con independencia del lugar de residencia del contribuyente. Por lo que, a este principio están sujetos tanto residentes como no residentes, puesto que, atribuye el poder de imposición al Estado en el que se encuentran situados los bienes o donde se hayan generado.

Los sistemas fiscales de los países pretenden llevar a cabo una combinación de ambos principios, sometiendo a gravamen a los residentes por su renta mundial y a los no residentes por su renta doméstica. Poniendo de manifiesto algo que no resulta novedoso, pero si necesario señalar y es que, los Estados, desearían poder aplicar sus impuestos sin limitaciones externas para evitar la pérdida de recaudación fiscal. Esta circunstancia nos permite plantearnos una serie de cuestiones para entrar a valorar las discrepancias que existen entre países en cuanto a la delimitación de criterios ante un caso de doble imposición internacional.

Por esa razón, trataremos de responder las siguientes: ¿Cuándo se aplica el personalista, y cuando el de territorialidad? ¿Existe primacía entre principios? ¿A qué país le corresponde corregir el problema de la DII? ¿El criterio de residencia es igual en todos los países?

¿Cuándo se aplica el personalista, y cuando el de territorialidad? Los países, aplicarán un principio u otro en función de los beneficios y/o ventajas que le otorguen, ello, se puede clarificar con un ejemplo: Los países importadores de capital, preferirán aplicar el principio de territorialidad, puesto que, con ese criterio existe una obligación de

tributar en el país donde se haya generado esa renta, esto es, se grava en el estado de la fuente. Dado el afán recaudatorio que todos persiguen.

¿Existe primacía entre principios? ¿A qué país le corresponde corregir el problema de la DII? La jerarquía entre principios no es una realidad fundamentada, sin embargo, tras varios estudios se llega a la conclusión de que el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, lo que lleva implícito que sea a ese país (al del territorio) al que le corresponda corregir el problema de la DII.

La respuesta a estas dos cuestiones nos permite conocer la *principal causa* (o la más repetida en la práctica) que es, la aplicación combinada de los principios expuestos, utilizando el criterio que más convenga en función de su posición (lo habitual es aplicar el personalista para gravar a sus residentes y el territorial para gravar a los no residentes).

¿El criterio de residencia es igual en todos los países? El criterio de residencia genera debate en términos fiscales, pues, un mismo contribuyente puede ser considerado residente en dos o más países de manera simultánea generando un problema para la aplicación de los principios. El ejemplo más recurrente (adelantado al inicio) es el de EE. UU donde se considera residente a aquellos que tengan la ciudadanía estadounidense (nacionalidad), de modo que, un ciudadano de EE. UU. puede ser residente a efectos fiscales de su país y de otro país por permanecer durante el periodo de tiempo exigido al respecto (como el caso de España, que según lo dispuesto en el artículo 9.1 a) de la LIRPF adquiere la condición de residente con 183 días de permanencia durante el año natural). Tratando el tema de EE. UU, conviene destacar el funcionamiento norteamericano en el que se pone de manifiesto la *Treaty overriding*<sup>5</sup> y otras *cláusulas de salvaguardia*, las cuales, a efectos fiscales, otorgan a EE. UU. el privilegio de someter a gravamen las rentas mundiales de sus residentes, posicionándose en una escala superior al resto de países dadas las ventajas que su funcionamiento concede en la práctica tributaria.

---

<sup>5</sup> Treaty Overriding: Permite que una norma de carácter interno posterior derogue lo establecido en un tratado internacional firmado con anterioridad.

[https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/322076/Tesi\\_Juan\\_Manuel\\_Pujols\\_Soler.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/322076/Tesi_Juan_Manuel_Pujols_Soler.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

La respuesta a esta cuestión nos lleva a poder pronunciar *otra causa de DII* (menos recurrente en la práctica, pero de la misma relevancia) y es, el supuesto en el que los países apliquen el mismo principio tributario, pero desde puntos de vista opuestos, siendo el claro ejemplo (recién expuesto) el de la doble residencia en dos o más países simultáneamente.

Esta segunda causa, nos lleva a poner de manifiesto a Spitz <sup>6</sup>, quien reafirma que pueden existir igualmente, supuestos de doble imposición entre dos Estados que utilizan el criterio de la residencia. El citado autor nos pone un ejemplo que considero necesario mencionar. Es posible que un contribuyente sea considerado residente en Irlanda por la Administración tributaria de este país por el hecho de haber arrendado un apartamento en Dublín que visitó durante un tiempo; puede, a su vez, ser considerado residente en Bélgica, por la Administración respectiva, sobre la base de que el centro de sus actividades económicas se encuentre en aquel país, aunque su residencia ordinaria se encuentre en un tercer país, donde tiene otro tipo de rentas.

En este ejemplo, el contribuyente podría llegar a estar sujeto en calidad de residente en los tres países, reflejando la aplicación del criterio de residencia desde diferentes puntos de vista, siendo, sin lugar a duda, uno de los motivos que genera la doble imposición internacional.

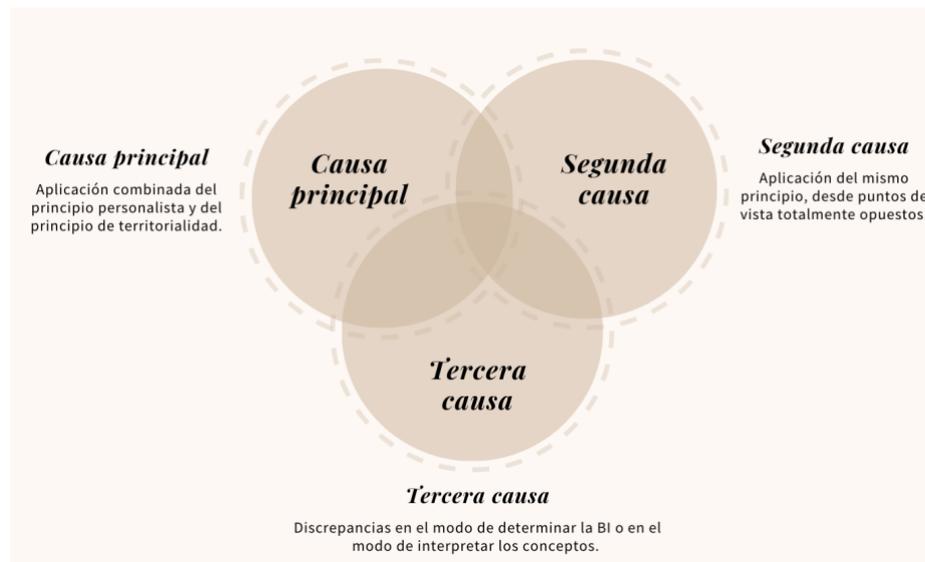
Por otra parte, *otra posible causa de DII* aparece en las discrepancias existentes entre los países en cuanto al modo de determinar las bases imponibles, e incluso, aunque el modo de determinación sea el mismo, puede generarse la causa en la mera interpretación, tal es el caso, de dos países que cuentan con las mismas reglas para determinar la BI, pero, interpreten de manera distinta los aspectos ante un mismo supuesto.

A continuación, aparecen las causas expuestas de manera más visual con el objetivo de clarificar las ideas.

### **Ilustración 1. Causas doble imposición internacional.**

---

<sup>6</sup> "International..." B. Spitz, página 51.



*Fuente: Elaboración propia.*

### 2.3 Efectos y consecuencias.

Tras conocer las causas, es necesario poner de relieve la siguiente afirmación, la cual, nos permitirá tratar con mayor detalle las consecuencias. “La doble imposición internacional se señala como una barrera al incremento de las relaciones económicas, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de los factores entre los Estados”<sup>7</sup>

Este fenómeno conlleva, tal y como se ha puesto de manifiesto al inicio, una *desigualdad de trato* nada deseable sobre todo si se piensa en el aumento que han experimentado las relaciones económicas internacionales en los últimos años, provocando una interdependencia económica que lleva implícita la vinculación de múltiples personas a más de un Estado.

De modo que, esta figura crea discriminaciones entre iguales, rompe la neutralidad en relación con las fuentes de renta, quebranta los estándares de una imposición justa.

<sup>7</sup> Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española. Instituto de Estudios Fiscales, página 9.

Teniendo todo ello en cuenta, se he llegado a la conclusión de que las consecuencias de la doble imposición internacional podrían ser (entre otras) las siguientes:

- *Freno del desarrollo económico*, en especial, de las inversiones extranjeras. Se ha utilizado la palabra “freno” porque se considera que la tributación es un obstáculo a la libre circulación de capitales entre Estados, lo que traería consecuencias negativas para el desarrollo de los países en todos sus ámbitos.

- *Incremento del fraude impositivo a nivel internacional*. La DII provocaría que las operaciones se efectuaran en Estados de menor o nula tributación, incluso, incrementando las operaciones que suponen evasión fiscal, viéndose favorecidos los Estados que revisten la forma de paraísos fiscales.

- *Existencia de una carga fiscal incongruente y/o desigual* ante operaciones realizadas en el extranjero.

Una vez hemos visto las principales consecuencias que provoca un supuesto de doble imposición internacional, llegamos a la conclusión de que si lo que se pretende es establecer barreras de entrada al crecimiento y/o desarrollo económico e incrementar la evasión fiscal la figura ideal para ello es la DII. Lejos de eso, y entendiendo que es precisamente lo que se quiere evitar, los Estados consideran que es necesario impulsar medidas para evitar este fenómeno en todas sus formas y perspectivas.

En conclusión, la DII es una figura que lleva implícitos resultados adversos, por esa razón, es uno de los principales centros de atención de los países y organismos internacionales. Los cuales, plantean la necesidad de entablar soluciones, ya sean unilaterales o en forma de convenios internacionales y favorecer que las transacciones internacionales se lleven a cabo sin alteraciones ni distorsiones de naturaleza fiscal, cuyo estudio será abordado a lo largo del presente trabajo.

Se habla de “medidas para *evitar* la DII”, lo que no se ha planteado, o al menos, no de manera muy contundente son “medidas para *suprimir íntegramente* la DII”, a pesar de ser un tema recurrente cuyo objetivo común a nivel internacional es precisamente ese, eliminarlo íntegramente. Aun así, existen supuestos (concretamente, sentencias) en las

que, a mi modo de ver, no se da una solución adecuada ante un supuesto de este tipo, tema que debatiremos en el apartado correspondiente.

### **3. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL.**

Tratada la Doble Imposición Internacional en todas sus vertientes y conociendo con detalle sus causas y consecuencias, podemos continuar el curso de este fenómeno observándolo en el sistema fiscal español, en especial, en el impuesto de la renta de los no residentes (IRNR en lo sucesivo).

De manera previa a tratar la DII en relación con este impuesto, debemos conocer los precedentes del mismo. El IRNR es un tributo directo que grava a aquellas personas o entidades que perciben rentas en territorio español (siendo éste el campo de aplicación del impuesto), siempre y cuando, no tengan en él la residencia habitual.

En esta primera aproximación, se alude a la consideración de contribuyente del IRNR. Ésta se determina por exclusión del IRPF y del IS, considerándose, por tanto, sujeto pasivo del IRNR aquellos que tienen su residencia habitual (en caso de las personas físicas) o están constituidas (en caso de las personas jurídicas) en el extranjero, pero obtienen ingresos en territorio español.

En el sistema fiscal español, el IRNR se introdujo con la *Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de no residentes (LIRNR)*, publicada en el BOE el 10 de diciembre de 1998 <sup>8</sup>, siendo la primera norma que reguló la tributación de la no residencia de un modo independiente en el ordenamiento jurídico español. Puesto que, – hasta entonces venía configurándose como una especialidad dentro de los grandes tributos personales, IRPF e IS, tributación por obligación real–. <sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-28473>

<sup>9</sup> <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-funcionamiento-normativa-fiscalidad-internacional-irnr>

En base a esta ley, se tratarán todas las cuestiones que se pretenden abordar en cuanto al IRNR, realizando un breve análisis sobre los aspectos más relevantes sin perder de vista el estudio que nos compete.

Comenzaremos examinando la primera parte de la definición, “grava a aquellas personas o entidades que perciben rentas en territorio español”. Lo relevante de esta afirmación es comprender que a lo que se está haciendo referencia es al *hecho imponible* del impuesto, puesto que, de acuerdo con la normativa nacida en 1999 de la mano de la *Ley 41/1998* el HI viene constituido precisamente por la “obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español”.

Estas rentas pueden ser de varios tipos, rendimientos de trabajo, ganancias patrimoniales, rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario y rendimientos de actividades económicas, si nos referimos a estas últimas se incorpora un nuevo concepto, no mencionado hasta ahora, el Establecimiento Permanente, en el que nos detendremos más adelante.

La segunda parte de la definición hace referencia a un término controvertido, como es la residencia habitual, especificando que “no tenga en él la residencia habitual”. De modo que, para conocer cuando se considera que una persona física tiene residencia habitual en España debemos acudir a la LIRPF (puesto que, la LIRNR en muchos aspectos se remite a la LIRPF, ya que, para interpretar las cuestiones que no estén suficientemente reguladas en el TRLIRNR debemos acudir a la LIRPF y a la LIS, según proceda.), concretamente al *artículo 9* siendo éste el que establece las circunstancias exigidas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

- “Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Ahora bien, existe una excepción a esta regla, la cual, aparece regulada en el artículo 8.2 LIRPF donde se establece que, a pesar de no cumplir con el plazo de estancia señalado (más de 183 días), y acredite que tiene residencia en un país o territorio

calificado como paraíso fiscal, continuará considerándose residente en el Estado Español, debiendo, por tanto, tributar por el IRPF ese período y los cuatro siguientes.

- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta “.

De modo que, en caso de cumplirse alguna de estas circunstancias, estaría sujeto al IRPF y no al IRNR, pues, un requisito para considerarse sujeto pasivo de este último es precisamente no tener la residencia en España (esto es, no encontrarse en ninguna de las circunstancias expuestas).

Siguiendo con el término de residencia, debemos conocer las circunstancias que se exigen para calificar como fiscalmente residente en territorio español a las entidades jurídicas. En este caso, se ha de acudir al *artículo 8* de la LIS (Ley 27/2014, antes denominada TRILS) donde se establecen tres requisitos:

- “Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español”.

La descripción legal continúa afirmando que “a estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”.

En suma, para que una entidad sea contribuyente por el IRNR no deberá darse ninguna de las circunstancias mencionadas, si bien es cierto que parece muy sencilla la teoría, pero surgen numerosas controversias y se crea debate en muchos aspectos relacionados con estos términos, los cuales, serán analizados extrapoliándolos a un caso práctico.

Una vez conocemos los impuestos que se va a tratar en relación con la DII, podemos combinar ambos conceptos, encaminándonos ante un supuesto de DII en el IRNR o IRPF.

Don Matías Giménez que presta sus servicios profesionales en Países Bajos durante 7 meses del año natural y mantiene su núcleo familiar dependiente de él económicamente situado en España, teniendo en ambos estados una vivienda permanente a su disposición.

Los datos expuestos generan controversia en relación con el fenómeno investigado a lo largo del presente trabajo suscitando incertidumbre sobre su existencia y acciones correctoras. La manera más eficaz para solventar las dudas que plantea la DII es comenzar por resolver los aspectos jurídicos más básicos, los cuales, nos conducirán a la obtención de una resolución final completa y acorde a la legislación actual vigente.

De ahí surgen cuestiones como: *¿Existe convenio de doble imposición entre España y Holanda?* Sí, se firmó en Madrid el día 16 de junio de 1971. Que esta respuesta sea afirmativa nos permite obtener unas conclusiones más exactas y coherentes para el caso concreto. De hecho, se planteará otro supuesto en el que la respuesta no sea afirmativa, para observar las diferencias existentes.

Tras conocer que existe convenio entre los países intervinientes, será esta disposición normativa en la que basaremos el fundamento de todo nuestro análisis.

Lo primero que debemos conocer es, *¿En qué país tiene don Matías la condición de residente?* De manera previa a dar respuesta a este interrogante y con el objetivo de realizar un análisis íntegro, es necesario comprender la expresión “residente de un Estado”. Según el artículo 4 del Convenio entre España y Holanda<sup>10</sup> significa cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Teniendo claro su significado, acudiremos a la normativa interna del estado español, en especial, a la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF), citando textualmente el artículo 9 de la LIRPF, pues, será quien nos de la solución a esta cuestión,

---

<sup>10</sup> Convenio DII España-Holanda: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1972-1469>

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

En base a ello, podemos afirmar que, pese a no permanecer más de 183 días en territorio español, Don Matías se considerará a efectos de la LIRPF contribuyente en territorio español al tener en España su núcleo familiar dependiente económicamente de él. Sin embargo, también se considera residente en Holanda al prestar servicios profesionales durante un período de 7 meses del año natural, aproximándonos a un caso de doble residencia fiscal.

Esta situación, nos lleva a plantearnos la siguiente cuestión, *¿Cómo se resuelve la doble residencia fiscal?* Esta situación como hemos visto se produce cuando dos países consideran a una persona residente de su territorio y somete a tributación todas sus rentas. Para resolverla, el convenio, como no podía ser de otra forma, se ocupa de ella en el artículo 4 apartado a), señalando que, “Esta persona será considerada residente del Estado donde 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)”, lo que permite confirmar su residencia exclusiva en España al existir esas relaciones personales en dicho territorio.

Pese a haber resuelto esta controversia de la doble residencia gracias al instrumento firmado entre ambos países, no se ha paliado el fenómeno que se pretende analizar, por esa razón, nos planteamos: ¿Existe DII aun habiendo resuelto la doble residencia? ¿Qué impacto tiene? La doble imposición internacional existe, puesto que, Don Matías tiene vínculos con más de un estado; con el estado de la fuente por obtener rendimientos en ese territorio y con el estado de origen por tener la condición de residente en dicho territorio, esta doble vinculación lleva implícita una doble imposición al tener que tributar en ambos países (Holanda y España) por los rendimientos obtenidos. Ahora bien, el convenio firmado entre ambos prevé situaciones de este tipo y plantea una solución al fenómeno de la DII, de modo que, de acuerdo con el artículo 15 del convenio, Don Matías deberá tributar en el estado de la fuente (Holanda) por los rendimientos que haya obtenido en ese país, cito textualmente el artículo: “Las rentas obtenidas por un residente de un Estado por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga, sólo pueden someterse a imposición en este Estado a no ser que dicho residente disponga de manera habitual en el otro Estado de una base fija para el ejercicio de su actividad. En este último caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuírselas a la base fija”<sup>11</sup>. Sin entrar a valorar el origen de estos acuerdos, es conveniente señalar que la idea principal en la que se han basado los convenios para lograr una solución justa para evitar la DII es que la renta se grave en el estado en el que se está generando, puesto que, se entiende que quien se está lucrando en un Estado (pese a ser residente en otro) debe tributar en el estado que le está permitiendo obtener esas rentas, todo ello, con matices en función del caso sin perder las distancias con la idea principal, con la que estoy completamente de acuerdo.

En síntesis, la DII encuentra su solución en el convenio celebrado entre España y Holanda. De ahí se deduce que, Don Matías deberá tributar en Holanda por los rendimientos que haya obtenido en ese territorio pese a ser residente en España, siendo este último país quien tiene la obligación de corregir esa doble imposición internacional

---

<sup>11</sup> Convenio DII España-Holanda: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1972-1469>

mediante los métodos correspondientes, los cuales, tenemos el placer de abordar tanto de manera teórica como práctica en el siguiente apartado.

### CUESTIÓN DE INTERÉS SOBRE LA CERTIFICACIÓN DE IMPUESTOS.

Para que un país pueda corregir la doble imposición internacional es imprescindible que se aporte un documento en el que se acredite el abono de los impuestos pagados en el estado de la fuente. De lo contrario, NO se podrá solventar el fenómeno planteado.

Teniendo en cuenta la importancia de esta cuestión, me parece conveniente mostrar un ejemplo real de lo que se debe aportar, pues, permitirá tener un conocimiento más concreto del tema que se trata a lo largo del presente trabajo.

Es conveniente señalar que, la imagen que se adjunta a continuación es el certificado que se otorga en España a los extranjeros que obtiene rentas en este país tributando por las mismas como no residente, debiendo en su país de origen deducirse el importe abonado en España mediante la aportación de este documento. Siendo un prototipo muy similar para los españoles que obtengan rentas fuera y se las tengan que deducir en España, como ocurre en el ejemplo expuesto.

### Ilustración 1. Certificado de impuestos.

Certificado de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la Renta de No Residentes

Rendimientos del trabajo, dietas exceptuadas de gravamen y rentas exentas Datos correspondientes al ejercicio 2022

Datos del Perceptor  
N.I.F. Apellidos y nombre

Datos de la persona o entidad pagadora  
N.I.F. Apellidos y nombre, denominación o razón social

Rendimientos del trabajo: detalle de las percepciones y de las retenciones e ingresos a cuenta

Rendimientos correspondientes al ejercicio

Retenciones NO derivadas de incapacidad laboral:  
Dinerarias ..... Ingreso íntegro satisfecho ..... Retenciones practicadas .....  
En especie ..... Ingresos a cuenta efectuados ..... Ingresos a cuenta repercutidos .....

Retenciones derivadas de incapacidad laboral:  
Dinerarias ..... Ingreso íntegro satisfecho ..... Retenciones practicadas .....  
En especie ..... Ingresos a cuenta efectuados ..... Ingresos a cuenta repercutidos .....

Contribuciones empresariales a planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social (excepto a seguros colectivos de dependencia) ..... Ingreso íntegro al perceptor .....  
Contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia ..... Ingreso íntegro al perceptor .....

Reducciones a que se refiere el artículo 18, apartados 2 y 3, y/o las D. T. 11ª y 12ª, de la Ley del Impuesto ..... Ingreso de las reducciones .....

Gastos fiscalmente deducibles a que se refiere el artículo 19.2 (letras a), b) y c) de la Ley del Impuesto ..... Ingreso de los gastos .....

Rendimientos satisfechos en el ejercicio correspondientes a ejercicios anteriores (atrasos)

Epítesis de devengo ..... Ingreso íntegro satisfecho ..... Retenciones practicadas ..... Reducciones ..... Ingreso de las reducciones .....

Dieta exceptuada de gravamen y rentas exentas del impuesto ..... Ingreso satisfecho .....

Rentas exentas del I.R.P.F., incluidas por la empresa o entidad pagadora en el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta (mod. 190) ..... Ingreso satisfecho .....

Fecha y firma

En ..... a ..... de ..... de .....  
Firma y sello de la empresa o entidad pagadora

Século / Dª

La presente certificación deberá ser firmada por el retenedor, su apoderado o su representante.

APORT. TRAB. P. PENSIONES O MUTUA.

Fuente: Agencia Tributaria española.

#### **4. MEDIDAS / MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**

A este punto se debe llegar con una idea clara, y es que la doble imposición debe censurarse, ya no sólo por razones de justicia, sino por razones de igualdad ante un impuesto.

Tras conocer que la DII es un fenómeno que ha adquirido una especial relevancia en el sistema económico actual y dada la necesidad que tienen los países en realizar transacciones internacionales sin que existan distorsiones tributarias, se han adoptado *medidas* que tienen como objetivo primordial evitar la doble imposición internacional, estimulando de esta forma la inversión y el comercio internacional. Estas medidas consisten en “establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de imposición en dos o más países”<sup>12</sup>

La clasificación de las medidas se configura en unilaterales, bilaterales o multilaterales. Ello, se conoce como “modelo clásico”, sin embargo, en los últimos años se ha incorporado una tercera técnica denominada “armonización fiscal”<sup>13</sup>, que también será objeto de nuestro estudio.

##### **4.1 Medidas unilaterales.**

Las medidas unilaterales son aquellas disposiciones que cada Estado adopta de manera independiente en su ordenamiento jurídico interno, esto es, tal y como indica su propio nombre, son aquellas que se incorporan por un solo poder tributario y que tiene como fin último evitar la situación en la que se somete a gravamen la misma renta por dos países distintos. Según Abril Abadín, las medidas unilaterales son “disposiciones

---

<sup>12</sup> Diaz de Bernal, M. La doble tributación. ImpuestosPanamá.com, página 38.

<sup>13</sup> Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española. Instituto de Estudios Fiscales, página 10.

establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario”<sup>14</sup>.

Este tipo de medidas generalmente se aplican por el país que las grava en virtud del criterio de residencia, es decir, el país de residencia es quien espontáneamente las crea e implanta en su ordenamiento interno para evitar los efectos generados por la doble imposición internacional.

La solución independiente que adoptan los estados no será de aplicación cuando se hayan firmado acuerdos específicos entre estados (convenios), puesto que, por regla general, los convenios prevalecen sobre la normativa interna. De modo que, estas medidas adquieren valor en aquellos casos en los que no existan convenios entre estados, o en caso de existir, no se considere adecuado aplicar el convenio por presentar lagunas legales en relación con el caso concreto.

Sin olvidar que, estas medidas tienen un alcance limitado, considerándolas insuficientes para evitar la doble imposición, siendo esta una de las razones que nos lleva a tratar en el siguiente epígrafe la existencia de acuerdos entre estados (medidas bilaterales).

#### **4.2 Medidas bilaterales.**

A grandes rasgos, las medidas bilaterales son tratados que los Estados utilizan para intentar alcanzar una cooperación entre Estados y regular sus propios intereses, entre los que, sin lugar a duda, se encuentra evitar la doble imposición internacional.

El término “tratado” ha sido definido por la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, estableciendo en el punto 2 a) que, “Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y

---

<sup>14</sup> Abril Abadín, E. (1973). Métodos para evitar la doble imposición internacional. página 145.

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”.<sup>15</sup>

Esta contextualización ha permitido aproximarnos de manera explícita al concepto de medidas bilaterales en relación con la DII, entendiéndolas como acuerdos internacionales firmados entre dos Estados en los que ponen en común los criterios de tributación que más se ajustan a sus intereses y que, por ende, se deben aplicar ante un supuesto de DII.

Ello, pone de relieve que existe una cooperación entre Estados, puesto que, ambos limitan su potestad tributaria y distribuyen entre sí las rentas que van a ser sometidas a tributación, intentando repartir de manera equitativa la potestad de imposición tributaria, garantizando una igualdad de trato a los contribuyentes.

Cuando hablamos de medidas bilaterales, se debe hacer especial mención a los Convenios de Doble Imposición (CDI en lo sucesivo), considerándose la medida más eficaz para, no sólo atenuar, sino eliminar los efectos de la DII. Este fundamento explica la primacía en términos de aplicación respecto a las medidas unilaterales, de la misma forma que explica que en el presente trabajo se haya efectuado un apartado exclusivo para tratar de manera íntegra los convenios de DII (véase epígrafe 4).

En materia fiscal, también encontramos tratados internacionales en los que intervienen más de dos Estados, conocidos como tratados multilaterales, entendidos como una colaboración entre varios estados para disuadir los supuestos de DII, de hecho, son muchos los intentos que se realizaron para que existieran tratados multilaterales sobre esta cuestión, pese a eso, los intentos llevados a cabo en esta línea no han ido acompañado de un gran éxito. En relación con ello, el autor González Poveda ha señalado que, “únicamente tienen trascendencia los acuerdos bilaterales, puesto que los multilaterales, aun cuando ofrecen numerosas ventajas respecto a aquéllos, no se aplican con carácter general en el ámbito de la fiscalidad internacional”.

---

<sup>15</sup> [https://www.oas.org/36ag/espanol/doc\\_referencia/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/36ag/espanol/doc_referencia/convencion_viena.pdf)

Este fundamento nos permite afirmar que, los convenios multilaterales son (a priori) poco fructíferos en el ámbito de la DII en contraposición a lo gran efectivos que pueden ser en otros destinos, como es el caso de los convenios de asistencia mutua entre administraciones aduaneras de los EEMM.

En el ámbito de asistencia mutua de aduanas, a diferencia de lo que ocurre con la DI, existe una larga tradición de convenios multilaterales a nivel mundial, aunque es cierto, que es en el marco de la UE donde encontramos la legislación más desarrollada. Esta idea, nos presenta el camino para entrar a valorar por qué en este ámbito si parecen funcionar de manera efectiva los tratados multilaterales y sí aportan soluciones uniformes y coherentes a las controversias que se presenten en el sector de asistencia mutua. Tras un exhaustivo análisis de los convenios vigentes entre estados sobre esta materia, se llega a la conclusión de que, funcionan porque existe una imposición indirecta de que así sea, más bien, se podría llegar a decir que existe un “claro interés” de que funcionen, puesto que, consiste en un intercambio de información, observando de manera evidente que el estado es el que obtiene la información requerida a través de los convenios, poniendo de nuevo sobre la mesa, la llamada locución latina: “Quid pro quo”.

Tras conocer el “modelo clásico” indicado al inicio, se hará referencia a la tercera técnica incorporada, conocida como armonización fiscal. Sin embargo, a mi juicio no debe entenderse como una técnica, sino como el *resultado* que se espera conseguir con la aplicación de las medidas señaladas. El hecho de calificarla como “resultado” tiene su fundamento en que la armonización fiscal es un proceso de convergencia de todos los sistemas fiscales que forman parte de la Unión Europea, en el que se pretende lograr la unificación de los mismos, evitando las consecuencias negativas generadas por las distorsiones tributarias, garantizando así, la seguridad jurídica.

Son varios los autores que se desvinculan de la idea de lograr una armonización fiscal puesto que, consideran que el único medio apto para eliminar la doble imposición es la creación de una ley uniforme internacional, sin embargo, esta idea es completamente inaccesible, pues, no se puede prescindir de los sistemas jurídicos nacionales, y, por ende, no se puede crear un sistema de derecho internacional privado que sea independiente del derecho interno de cada Estado.

Todo lo expuesto con anterioridad, proporciona la información suficiente para comprender que, la única forma (hasta ahora) para corregir la DII son los mecanismos y/o medidas, las cuales, se pueden aplicar tanto de manera unilateral a través de la legislación interna, como bilateral a través de convenios y/o acuerdos internacionales, siendo estos últimos los más habituales en la práctica. Los mecanismos se engloban en tres grandes grupos: método de exención, método de imputación y método de deducción.

A continuación, se efectuará el estudio de los mecanismos recién mencionados, todos ellos fundamentados en el debate que se genera en cuanto al derecho a gravar las rentas en el país de origen o en el país de destino.

- **Método de exención.**

De manera previa a estudiar el método, es necesario analizar el término “exención” en relación con este contexto. La exención, supone la *renuncia* por parte de un Estado a someter a gravamen su impuesto cuando el contribuyente tenga vínculos con otros Estados. Pero *¿Qué estado querría renunciar a percibir su impuesto?* La razón de ser de esta idea reside en la “reciprocidad”, basándose en que, un Estado declara la exención para ciertos impuestos esperando que exista reciprocidad por parte del otro Estado, es decir, que en esos países también declaren la exención en las mismas condiciones, logrando un sistema fiscal equitativo y beneficioso para su conjunto.

La exención no tiene una única dirección, esto es, puede producirse en el país de la fuente, en cuyo caso, recibirá el nombre de *exención de origen* o en el país de residencia del sujeto pasivo, en cuyo caso, recibirá el nombre de *exención de destino*. No obstante, lo habitual es que la exención se realice en el país de residencia del contribuyente, correspondiendo la tributación exclusiva de la renta al país de la fuente.

Con este método los rendimientos o elementos patrimoniales obtenidos en el extranjero no se someten a tributación en el lugar de residencia del beneficiario, sino en el lugar en el que se hayan generado u obtenido, de modo que, el país de residencia suprime de la base imponible las rentas que sus residentes hayan obtenido en otro Estado.

De hecho, efectuando la investigación correspondiente sobre este método, en ocasiones, recibe el nombre de “método de reparto”, entendiéndose esa reciprocidad

señalada al inicio como una distribución del gravamen entre el estado de la fuente y el estado de residencia, puesto que, los países que deciden aplicar este método están dispuestos a renunciar a gravar parte de su impuesto siempre y cuando, el otro estado, renuncie en la misma proporción, lo que pone de relieve la famosa locución latina *Quid pro quo*: “algo a cambio de algo”.

Tras este análisis, es necesario señalar que, dentro del método de exención, se distinguen dos modalidades de exención:

- *Exención total o íntegra.* Se renuncia por completo a gravar las rentas que el contribuyente genera u obtiene en el país de la fuente, de modo que, el Estado de residencia no las tiene en consideración ni siquiera para calcular el tipo impositivo aplicable a la renta, dándoles un trato de inexistencia.

- *Exención progresiva.* Se renuncia a gravar las rentas que el contribuyente genera u obtiene en el extranjero, sin embargo, sí las tiene en consideración a la hora de calcular el tipo impositivo aplicable a las rentas no exentas. Es decir, estas rentas se añaden al resto del contribuyente con el único fin de determinar los tipos de gravamen. Este mecanismo resulta más acorde, puesto que, se aplica el tipo impositivo que corresponde y no uno inferior (como ocurre en la exención íntegra) por el mero hecho de existir la exención.

Enunciadas las dos modalidades podemos ratificar que la diferencia fundamental reside en el tipo impositivo aplicable, el cual, será siempre superior en la segunda modalidad (exención progresiva) al tener en cuenta para calcularlo las rentas generadas en el extranjero, lo que lleva de nuevo a poner de relieve la “desigualdad de trato”.

Esta desigualdad se fundamenta a partir del siguiente argumento; Con la primera modalidad (exención íntegra) al contribuyente que percibe rentas de fuente extranjera se le aplica un tipo inferior al que le correspondería si lo comparamos con un contribuyente que obtiene toda su renta de fuente nacional. Este argumento, además de explicar la desigualdad de trato, nos ha permitido comprender por qué en la práctica los Estados aplican la segunda modalidad (exención progresiva) basando esta idea, como no podría ser de otra forma, en su afán recaudatorio.

En síntesis, el método de exención grava la renta exclusivamente en uno de los países en cuestión, cumpliendo de esta forma, con el fin de evitar la doble imposición internacional. El logro de este fin lleva aparejado la estimulación de la inversión extranjera, alcanzando con ello, un desarrollo económico ventajoso y favoreciendo las relaciones internacionales, respetando el sistema tributario correspondiente.

Concluido el método, en la siguiente tabla (tabla 2) aparece la regulación en toda su esencia con el objetivo de conocer de una manera más explícita lo establecido en la correspondiente normativa, posibilitando la obtención de conclusiones con un conocimiento íntegro sobre el método.

**Tabla 2. Regulación del Método de exención.**

**Artículo 23 A del Modelo de Convenio de la OCDE.**

**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.*

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.*

*Fuente: OCDE. Instituto de Estudios Fiscales.*

Una vez que se ha efectuado el análisis del método y su regulación, contamos con las herramientas suficientes para plantear un supuesto práctico en el que se observe la aplicación del método de exención en sus dos modalidades.

**CASO 1.** Laura Martínez, ha obtenido una renta total de 200.000 euros, de los cuales, 70.000 han sido obtenidos en el extranjero, concretamente en Francia, calificando este país como estado de la fuente y la parte restante en su estado de origen, España.

En relación con los tipos impositivos aplicables, en España es del 20% hasta los 135.000 euros y del 30% en adelante. Por su parte, en Francia cuentan con un tipo de gravamen del 15%.

⇒ **Exención íntegra.**

**España.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 130.000 euros (200.000 - 70.000).

Rentas exentas a la hora de calcular la base imponible (BI): 70.000 euros (las rentas obtenidas en el extranjero).

**Cuota tributaria en España:**  $130.000 * 20\%$  (tipo impositivo español) = **26.000 euros.**

**Francia.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 70.000 euros (las rentas obtenidas en el extranjero).

**Cuota tributaria en Francia:**  $70.000 * 15\% = 10.500$  euros.

Renta mundial: $26.000 + 10.500 = 36.500$ euros.
--

**CONCLUSIÓN.** El método de exención íntegra elimina directamente la doble imposición internacional al renunciar a las rentas extranjeras en el estado de residencia, sin embargo, esa renuncia, no supone que las rentas extranjeras no existan para España, lejos de eso, representan el importe satisfecho en concepto de impuesto de la renta de las personas físicas (IRPF).

⇒ **Exención progresiva.**

**España.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 200.000 euros (la totalidad de las rentas, tanto las obtenidas a nivel nacional como internacional).

**Cuota tributaria en España:**  $130.000^{16} * 30\% = 40.500$  euros.

**Francia.**

Rentas a tener en cuenta para calcular el tipo impositivo 70.000 euros (las rentas obtenidas en el extranjero).

**Cuota tributaria en Francia:**  $70.000 * 15\% = 10.500$  euros.

Renta mundial: $40.500 + 10.500 = 51.000$ euros.
--

---

<sup>16</sup>  $200.000 \text{ euros} * 30\% = 60.000 \text{ euros}$

TMG (tipo medio de gravamen) =  $(60.000 \text{ euros} / 200.000 \text{ euros}) * 100 = 30\%$

BI constituida únicamente por las rentas obtenidas en territorio español (130.000).

**CONCLUSIÓN.** Con el método de exención con progresividad observamos como únicamente varía el impuesto pagado en España, siendo el abonado en el extranjero la misma cantidad que la anterior. Y, *¿Por qué existe una variación en el de España si la cantidad de rentas es la misma (135.000)?* Porque a diferencia del anterior, aquí se tienen en cuenta las rentas obtenidas en el extranjero para calcular el tipo impositivo aplicable, que cómo se lógico, generará un tipo de gravamen mayor al sumar ambas cantidades que el que saldría sin sumarlas. En este caso, se aplica el gravamen que verdaderamente corresponde y no uno inferior como ocurre con la exención íntegra, pues, pasamos de aplicar el 20% a aplicar el 30%, un 10% menos es lo que someten a gravamen con el primer método por el mero hecho de existir rentas en el extranjero, algo incoherente si lo que se pretende eliminar es esa “desigualdad de trato”. Por esa razón, esta modalidad se considera la más coherente y justa para solventar el fenómeno de la DII.

- **Método del crédito fiscal o de imputación.**

El método de imputación o también denominado “del crédito fiscal” consiste en someter a imposición al contribuyente por su renta mundial, esto es, grava la totalidad de rentas, tanto las obtenidas en el país de residencia como las obtenidas en el país de la fuente. Esta primera aproximación al método nos muestra que el estado de residencia no renuncia (como ocurría en el método de exención) a las rentas que el sujeto pasivo haya generado u obtenido en el extranjero.

En base a esta idea, el país de residencia del contribuyente utiliza para calcular el impuesto, el importe total de las rentas percibidas, incluidas las adquiridas en el extranjero. Sin embargo, hasta esta este planteamiento, no se está evitando la doble imposición, si bien lo determinante es que establece la posibilidad de deducción o compensación, esto es, el impuesto que ha pagado en un país puede ser deducido o compensado, total o parcialmente, de la cuota tributaria que tenga en otro país.

Desarrollando de manera más extensa esta última noción, es necesario señalar que este método concede a los residentes de un país que generan rentas en otro país la

posibilidad de compensar o deducir en los impuestos que el contribuyente “deba”<sup>17</sup> pagar en el país de residencia, el importe total o parcial de los impuestos que haya satisfecho en el país de la fuente. Ahora bien, valorando que el tipo impositivo aplicable no es uniforme en todos los países que forman parte de la UE, puede darse la situación de que el impuesto que haya satisfecho en el extranjero exceda del importe que “debe” pagar en el país de residencia, en caso de que ello ocurra, este último tiene la obligación de devolver el exceso al contribuyente. Esta obligación de que el país de residencia asuma los impuestos extranjeros cuando el tipo impositivo aplicable en el estado de residencia sea inferior al de la fuente supone un límite a su viabilidad práctica, que como veremos este límite se intentará paliar con una de las dos modalidades objeto de estudio.

Antes de entrar al análisis de las modalidades, es conveniente señalar que se deben cumplir dos requisitos<sup>18</sup> para que la aplicación de este método se pueda llevar a término: (1). Que en los Estados exista un impuesto de idéntica o análoga naturaleza que grave la materia correspondiente. (2). Que la cantidad que el contribuyente pretenda deducirse en el país de residencia haya sido efectivamente pagada en el Estado de la fuente, siendo imprescindible que aporte el justificante de la cantidad exacta que ha devengado.

Tal y como se ha adelantado y de la misma forma que ocurría con el método de exención, dentro de este método también se distinguen dos modalidades:

- *Imputación íntegra.* El estado de residencia permite al sujeto pasivo la deducción o compensación de los impuestos pagados en el extranjero *sin límite* alguno. De modo que, reconoce la deducción de los impuestos extranjeros en su totalidad.

- *Imputación ordinaria o limitada.* El estado de residencia permite al sujeto pasivo la deducción o compensación de los impuestos pagados en el extranjero con *ciertas limitaciones*, de manera que, el importe máximo que se puede deducir corresponderá con el tipo impositivo que se hubiera aplicado en el estado de residencia si la renta se hubiera

---

<sup>17</sup> Se utiliza el entrecomillado porque el “deba” no es una obligación real, ya que, el impuesto ha sido previamente satisfecho en el extranjero y en el país de residencia lo que va a hacer realmente es deducírselo para no pagarlo dos veces.

<sup>18</sup> Checa González, C. (1987). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional, página 164.

genera en él. Ello, resuelve el límite a la viabilidad práctica que se ha señalado, no existiendo en ese caso obligación de pagar ningún exceso. Sin embargo, al solventar este límite, se crea otro aún mayor y es que esta modalidad “sólo resuelve el problema de la doble imposición si el impuesto del Estado de residencia es capaz de absorber la totalidad del impuesto satisfecho en la fuente”<sup>19</sup>, de modo que, en caso de que no coincida el tipo impositivo aplicable en ambos países no es capaz de evitar esa DII.

En este aspecto, es conveniente señalar que el principal efecto de este método es la anulación de los incentivos fiscales (exenciones o bonificaciones) que los Estados pueden realizar para atraer las inversiones extranjeras y fomentar la economía nacional desde una perspectiva internacional. Con este método la tendencia a invertir en países extranjeros desaparece, teniendo únicamente interés en invertir en el país de residencia, viéndose con ello beneficiados los estados importadores de capital.

Esta tendencia y desinterés en rentas extranjeras es más que lógica, teniendo en cuenta que los contribuyentes que generan rentas exclusivamente de carácter nacional están sometidos a un gravamen igual o en ocasiones, inferior a los que generan rentas en estados distintos al de residencia, paralizando y viéndose afectada la inversión fuera de la nación, pues, nadie quiere ser tratado de manera desigual en términos de carga fiscal por el mero hecho de obtener rentas en territorios extranjeros.

Al ser un método que beneficia a los estados importadores de capital, en la otra cara de la moneda, tenemos a los exportadores de capital que se ven fuertemente perjudicados con esta aplicación del mismo.

Siguiendo la misma estructura, a continuación, aparece la regulación del método de imputación (tabla 3).

### **Tabla 3. Regulación del Método de imputación o de crédito fiscal.**

---

<sup>19</sup> Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española. Instituto de Estudios Fiscales, página 11.

**Artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE.**

**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 rentas 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.*

*Fuente: OCDE. Instituto de Estudios Fiscales.*

Tras contar con un conocimiento íntegro sobre el método, se plantea un hipotético caso práctico con el objetivo de conocer la aplicación del método de imputación en toda su esencia.

**CASO 2.** Laura Martínez, ha obtenido una renta total de 200.000 euros, de los cuales, 70.000 han sido obtenidos en el extranjero, concretamente en Francia, calificando este país como estado de la fuente y la parte restante en su estado de origen, España.

En relación con los tipos impositivos aplicables, en España es del 20% hasta los 135.000 euros y del 30% en adelante. Por su parte, en Francia cuentan con un tipo de gravamen del 15%.

⇒ **Imputación íntegra.**

**España.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 200.000 euros.

**Cuota tributaria en España:**  $200.000 * 30\% = 26.000 \text{ euros} - 10.500 *$   
(deducción) = 15.500 euros.

**Francia.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 70.000 euros (las rentas obtenidas en el extranjero).

**Cuota tributaria en Francia:**  $70.000 * 15\% = 10.500 *$  euros.

Renta mundial: $26.000 + 10.500 = 36.500$ euros.
--

**CONCLUSIÓN.** El método de imputación íntegra permite deducirse en el estado de residencia los impuestos que se hayan abonado en el extranjero SIN LÍMITE, por esa razón, deducimos (restamos) los impuestos de Francia en España.

⇒ **Imputación ordinaria o limitada.**

**España.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 200.000 euros.

**Cuota tributaria en España:**  $200.000 * 30\% = 26.000$  euros – **10.500 \***  
(deducción) = **15.500 euros.**

### **Francia.**

Rentas a tener en cuenta para calcular la base imponible (BI): 70.000 euros (las rentas obtenidas en el extranjero).

**Cuota tributaria en Francia:**  $70.000 * 15\% = 10.500 *$  euros.

Renta mundial: $26.000 + 10.500 = 36.500$ euros.
--

**CONCLUSIÓN.** La única diferencia entre estas modalidades se observa cuando la deducción supera el límite, porque en esta modalidad, **SÍ HAY LÍMITE**. En este caso, como no supera el límite no existen variaciones numéricas, sin embargo, en caso de superarse plantearías problemas para resolver la DII si el importe del estado de la fuente supera el límite del importe del estado de residencia.

- **Método de deducción.** Con este mecanismo, el impuesto que se ha satisfecho en el extranjero adquiere la condición de gasto deducible, aspecto que ya ocurría en el de imputación. La diferencia entre ambos reside en que en el primero de ellos (imputación) el impuesto extranjero se deduce de la cuota tributaria del país de residencia del contribuyente, y en este, la deducción se lleva a cabo sobre la base imponible del impuesto del país de residencia.

En general, este método ofrece una menor compensación en comparación con los dos métodos expuestos previamente, de ahí que, algunos autores clasifiquen los mecanismos en dos grandes grupos (exención e imputación) en lugar de tres (exención, imputación y deducción), puesto que, la deducción forma parte y se integra para resolver la DII en los métodos anteriores.

## **5. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**

Tratadas las medidas y métodos que se utilizan para evitar la doble imposición internacional, es conveniente profundizar en la medida más utilizada entre países, los Convenios de Doble Imposición Internacional, pues, es una herramienta capaz de proponer soluciones eficaces para eliminar los efectos de este fenómeno.

Analizando esta breve introducción, como cuestión de interés me gustaría recalcar que no es casualidad que el término “eliminar” exclusivamente haya sido empleado cuando nos estamos refiriendo a los CDI, y no cuando, por ejemplo, tratamos las medidas unilaterales, en cuyo caso, se utilizan términos como “evitar”, “atenuar”, aspecto que adquiere un ápice de relevancia y será tratado a lo largo del presente epígrafe.

### **5.1 Concepto y fines de los CDI.**

Los CDI, son tratados internacionales de carácter bilateral (de ahí que se enuncien como instrumento por excelencia en las medidas bilaterales) a través de los cuales se pretende establecer un patrón que permita ordenar las relaciones fiscales entre dos países. Según Bustos Buiza los CDI se definen como, “acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de soberanía fiscal por parte de las partes signatarias”.<sup>20</sup>

Esta necesidad de crear un método efectivo que resuelva los conflictos entre Estados comenzó a detectarse cuando la economía dio un salto al ámbito internacional alentado por el fenómeno de la globalización que ha generado y extendido las relaciones transnacionales, ello provocó que existieran numerosas disputas sobre los sistemas fiscales de cada país, pretendiendo con este patrón crear un marco más uniforme. Ante esta situación, fue la OCDE, quien creó modelos de convenio que cumplen con esa pretensión.

---

<sup>20</sup> Corral Guadaño, I. (2016). *Manual de fiscalidad internacional Vol. I*. página 86.

Este precedente muestra de manera evidente que el fin último de los CDI es eliminar las situaciones de DII, aspecto que viene repitiéndose a lo largo del trabajo y que no deja dudas, sin embargo, no es el único fin, aunque sea el último, ya que, subsidiariamente pretenden incrementar las relaciones e inversiones internacionales entre estados, eliminando los obstáculos fiscales y prevenir la evasión fiscal sin que exista “desigualdad de trato” por razón de nacionalidad.

No obstante, la consecución de los fines ve mermado su éxito al observar situaciones en las que los países utilizan los CDI de manera fraudulenta para aprovecharse de reducciones de cargas fiscales y ciertos incentivos a los que no tendría acceso de haber actuado conforme al marco legal establecido en el propio convenio. Para combatir estas medidas y, por ende, el logro de los fines para lo que se creó el convenio, EE. UU. introdujo las denominadas "*limitation on benefits clauses*"<sup>21</sup>, conocidas como cláusulas LOB, dirigidas contra todas las conductas en las que exista un abuso del convenio<sup>22</sup>, cuestión que será objeto de estudio en profundidad en el correspondiente epígrafe (véase epígrafe 4.5).

Así pues, los CDI se crean para fomentar un marco de estabilidad entre los sistemas tributarios de cada estado, siendo el más habitual el modelo OCDE, el cual, pasamos a estudiar a continuación.

## **5.2 Modelos de Convenio.**

Antes de entrar a examinar el Modelo OCDE, es conveniente conocer su procedencia. Los modelos de convenio son la base a partir de la cual, se guía a los Estados en sus negociaciones de convenios bilaterales para eliminar la DII. Estos modelos se inspiran en el principio de equidad, y proponen una distribución de la potestad tributaria entre los dos estados firmantes, indicando a qué estado se le atribuye la capacidad para gravar una renta determinada, tras esa atribución el estado podrá someter a gravamen la renta conforme a su normativa interna.

---

<sup>21</sup> Vega Borrego A. (2018) *Legislación tributaria; almacén de derecho*.

<sup>22</sup> El abuso de mayor envergadura en esta materia se conoce como *Treaty shopping*.

Son, dos, las formas que plantean los modelos para eliminar la DII: (1) *Tributación exclusiva*: la potestad tributaria se otorga a uno de los estados firmantes de manera que el otro no tiene capacidad para gravar la renta en cuestión. (2) *Tributación compartida*: la potestad tributaria se otorga a ambos estados contratantes, en algunos casos de manera limitada.

En la primera de ellas, observamos como la DII se elimina completamente, ya que, únicamente puede ser gravada por un Estado, mientras que, en la segunda no se elimina, si no que se “evita”, puesto que, exige que el Estado de residencia sea el encargado de corregir esa situación de DII. Es decir, en una situación vemos como ni siquiera nace la DII (se ha *eliminado* desde el inicio) y en la otra, nace la DII y después, se solventa (por eso utilizamos “*evita*”).

En la práctica, el modelo más utilizado, como ya se ha comentado, es el “Modelo OCDE” razón que pone de manifiesto que pasemos a analizarlo en el siguiente apartado.

### 5.2.1 Modelo OCDE.

El Modelo OCDE pretende ofrecer un medio eficaz para resolver los problemas que se plantean en el ámbito de la DII. De ahí que, lo podamos definir como un *patrón común* que refleja un consenso en cuanto a los principios, reglas e interpretación que deben cumplir los instrumentos bilaterales. De hecho, la OCDE cita textualmente que su objetivo es “aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúan operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación de, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuesto de doble imposición”.<sup>23</sup> Si nos remontamos a sus orígenes, fue, en 1963 cuando la OCDE aprueba su “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio”<sup>24</sup> que tras algunas modificaciones se publicó en 1977 como “Convenio Modelo y Comentarios”.

---

<sup>23</sup> Modelo de Convenio de la OCDE. <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

<sup>24</sup> Draft Double Taxation Convention and Capital, OECE, Paris, 1963.

No obstante, el logro de ese objetivo no va a ser tarea fácil, pues, se presenta un impedimento a su consecución cuando se intenta alcanzar un consenso entre los Estados firmantes sobre todos los aspectos que se deben regular, ya que, cada país tiene su propia normativa interna sobre las cuestiones que se tratan en el modelo convenio y difícilmente coincidan las legislaciones de los países firmantes. Para que ello no produjese una obstaculización y el desarrollo del modelo pudiera continuar su curso, se planteó la posibilidad de que cada país en el marco de la legalidad pueda tener cierto margen a la interpretación y aportar lo que considere conveniente en relación con el caso concreto, de modo que, tienen como base el convenio, pero con añadidos gracias a la autonomía de la voluntad que se otorga. Este fundamento explica que la calificación final para el convenio sea “Convenio Modelo Dinámico” al estar en continua actualización y revisión por las aportaciones realizadas, es decir, por esos “añadidos”.

Tras conocer la procedencia del modelo convenio y su utilidad, pasamos a analizar su configuración. El modelo OCDE se estructura en un articulado e inspira en unos principios y reglas generales para su aplicación, a colación de ello, se encuentran los comentarios, los cuales, se califican como jurisprudencia interpretativa. En ciertos casos, puede ocurrir que a los comentarios se añadan observaciones y revisiones por parte de los estados miembros que no han alcanzado el consenso en los términos establecidos y, por ende, no quieren adherirse a la interpretación expuesta, observando en todo su esplendor esos “añadidos” y/o “aportaciones”.

Así pues, el contenido del Modelo de Convenio viene configurado con la siguiente estructura:<sup>25</sup>

◆ *Capítulo I: Ámbito de aplicación del Convenio.* Los artículos 1 y 2 señalan que para poder regirse por el presente convenio se tienen que cumplir dos condiciones: (1) Deben ser residentes, al menos, en un Estado Contratante. (2) Que la DII se genere en el impuesto sobre la Renta o el Patrimonio. Ahora bien, a esta última condición se le añade una “excepción” y es que también se podrá aplicar a impuestos de naturaleza idéntica o análoga que entren en vigor con posterioridad a la fecha de firma del convenio.

---

<sup>25</sup> Modelo de Convenio de la OCDE. <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

◆ *Capítulo II: Definiciones.* Los artículos 3,4 y 5 recogen una serie de definiciones a efectos de clarificar lo establecido en el mismo, limitando de esta forma, la interpretación que los estados contratantes pudieran dar a cada uno de estos términos. Los más controvertidos o los que más debate generan en términos de interpretación son los conceptos de “residente” y “establecimiento permanente” (artículos 3 y 4 respectivamente).

◆ *Capítulo III: Imposición de las rentas.* Contiene del artículo 6 al 21, ambos inclusive, hacen referencia, cada uno en su rendimiento y/o renta, a la distribución de la potestad tributaria entre los estados firmantes. Tal y como se ha señalado con anterioridad, existen dos formas para eliminar la DII, lo que explica que, en algunos casos, se aplique la tributación exclusiva y en otros, la tributación compartida.

\*Aspectos que se regulan en este capítulo: Rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, navegación marítima, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, estudiantes, pensiones, artistas y deportistas, rentas de trabajo dependiente y remuneración en calidad de consejero.

◆ *Capítulo IV: Imposición del patrimonio.* El artículo 22 recoge los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en otro estado contratante.

◆ *Capítulo V. Métodos para eliminar la doble imposición internacional.* Los artículos 23 A y 23 B recogen los mecanismos que permiten eliminar los efectos de la DII: (1). Método de exención. (2) Método de imputación o de crédito fiscal.

Al haber analizado estos métodos en el apartado correspondiente, nos ha permitido tener una visión más concreta y darnos cuenta de que la OCDE cuando ofrece a los estados firmantes esa libertad para que elijan el método que consideren oportuno, únicamente menciona el método de exención con progresividad y la imputación ordinaria, y como sabemos, también existe el método de exención íntegra e imputación limitada. Lo que lleva a ratificar que las conclusiones sacadas en el análisis de estos métodos coinciden con lo establecido por la OCDE en términos de eficacia e igualdad de trato.

◆ *Capítulo VI. Disposiciones especiales.* Contiene los artículos del 24 al 29, en los que expone una serie de disposiciones finales, entre las que destaca el principio de no discriminación y el procedimiento amistoso. Este último, se configura como una herramienta que permite resolver las discrepancias que existan entre los convenios.

Tras los capítulos, se establecen los comentarios, entre los que, vamos a centrar nuestra atención en el comentario al artículo 2 expuesto por Grecia: “Los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas” no deben tener la consideración de impuestos sobre la renta y, por consiguiente, no estarán comprendidos en el ámbito del Convenio. Aspecto, que, en España, no sería cuestionable, pues, parece claro que esos rendimientos forman parte del impuesto sobre la renta, sin embargo, en Grecia, basándose en su normativa interna, consideran que no debe tener esa calificación. Este fundamento, permite observar la complejidad que se mencionaba al inicio en cuanto al consenso que se intenta alcanzar entre países sobre este tipo de asuntos, y refleja, aún más si cabe, la importancia de dejar cierto “margen” a los países para que adapten sus convenios.

Completada la visión global del modelo de convenio e intentando concretar la perspectiva española, hay que señalar que España sí toma como base el Modelo OCDE a la hora de firmar convenios con otros Estados, lo que supone una gran ventaja debido a que facilita su redacción. De hecho, este convenio aparece vinculado sobre todo a los países exportadores de capital que buscan eliminar la DII reservando para el Estado de residencia la tributación de la mayor parte de las rentas, donde España, tiene importantes exportaciones en países de Latinoamérica, saliendo beneficiado al aplicar este convenio, pues, se gravarían en España el conjunto de rentas.

Aunque el Modelo OCDE es el más utilizado, no es el único modelo que existe en el ámbito de la doble imposición internacional, puesto que, la Organización de Naciones Unidas (ONU) impulsó la creación de un modelo de convenio que sigue casi la misma estructura y funcionamiento que el anterior, pero con el matiz de responder a una realidad distinta representada por los países desarrollados. Sin embargo, la realidad que representa y el funcionamiento de la situación económica actual ha conllevado que el modelo de la ONU se encuentre en desuso en términos de aplicabilidad.

En este aspecto, resulta necesario señalar que, el 30 de diciembre de 2022, la Asamblea General adoptó una resolución sobre “*Promoción de la cooperación fiscal inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas*” en la que se ratifican los compromisos internacionales para reforzar la cooperación fiscal internacional, luchar contra los flujos financieros ilícitos y combatir la evasión fiscal.

Esta idea, nos ha llevado a plantearnos si las acciones que promueve la ONU destinadas a la cooperación fiscal internacional van a limitarse únicamente al fraude fiscal o pueden también estar encaminadas al ámbito de la DII, cuestión que no podemos resolver con certeza, pues se irá sopesando a lo largo del 2023.

Lo cierto es que, bajo nuestra perspectiva sería sublime que las acciones impulsadas por la ONU también aborden el fenómeno de la DII, puesto que, la cooperación fiscal internacional debe avanzar hacia un sistema fiscal internacional *justo y eficaz*. El sistema fiscal será eficaz, cuando refleje las preocupaciones y capacidades de los países en el panorama actual y será justo, cuando sea capaz de solventar esas preocupaciones, entre las que, como bien hemos expuesto a lo largo de la exposición, se encuentra la DII<sup>26</sup>.

### **5.3 Interpretación de los CDI.**

La interpretación de los CDI es una cuestión de gran envergadura que tiene su razón de ser en la continua evolución y dinamismo del Modelo Convenio. Este pretexto lleva a plantearnos, cuándo un convenio debe ser interpretado a la luz de los comentarios de esa versión y cuando con los nuevos y actualizados comentarios. Esto es, si el convenio que se firma en una fecha queda estático en el tiempo y, por tanto, se interpreta conforme a los comentarios de esa versión, o si, por el contrario, puede evolucionar e interpretarse conforme a los nuevos comentarios que se han realizado.

A efectos de clarificar las ideas, tenemos dos opciones: (A). *Interpretación estática*, en la que las nuevas actualizaciones no deben tenerse en cuenta a la hora de interpretar el convenio que se haya firmado con anterioridad a esa fecha. (B).

---

<sup>26</sup> ONU: Departamento de asuntos económicos y sociales  
<https://www.un.org/development/desa/financing/es/node/3162>

*Interpretación dinámica* en la que se tienen en consideración todas aquellas actualizaciones y modificaciones que se hayan efectuado, aunque el convenio se haya realizado con anterioridad a esa fecha. Ciertamente es, que extrapolándolo a lo práctico parece una clara cuestión de Irretroactividad vs. Retroactividad del convenio.

Ambas opciones son completamente válidas y como toda opción generan sus ventajas e inconvenientes, el objetivo de este análisis es resolver cuál de ellas es más eficaz y produce resultados óptimos. De manera que, examinaremos cada opción exponiendo primero sus ventajas y posteriormente sus inconvenientes, tras esa comparación, se decidirá confeccionando una conclusión en base a los argumentos expuestos.

La interpretación estática proporciona una mayor seguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias, ya que, interpretar el convenio conforme a la versión de esa fecha garantiza una mayor uniformidad en su aplicación, lo que se traduce en seguridad jurídica. Por lo que, podemos afirmar que, la principal ventaja que otorga la interpretación estática es firmeza en la aplicación. En relación con ello, es conveniente mencionar la cita de la OCDE: “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 internacional”<sup>27</sup>, siguiendo esta citación en la que explícitamente alude a los términos “base uniforme”, podemos señalar que con la interpretación estática se logra tener esa base uniforme en la aplicación de los convenios, cumpliendo uno de los objetivos pretendidos por la OCDE.

Sin embargo, los convenios bilaterales nacen con vocación de permanencia (duraciones alrededor de 30 años), y una interpretación tan estática y rígida del convenio podría incluso conllevar que la aplicación fuera completamente inaccesible para los países firmantes, además, la interpretación estática no sólo parece producir un perjuicio en términos de aplicabilidad, si no que, hay que ser conscientes de que las circunstancias económicas y políticas de un país pueden cambiar, lo que conllevaría cambios en el sistema tributario y por tanto, cambios en los convenios por los que se rigen, en cuyo

---

<sup>27</sup> Modelo de Convenio de la OCDE. <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

caso, deberían acatar los nuevos comentarios y aportaciones que sí estarían actualizadas conforme a los cambios producidos en los países en cuestión.

Por su parte, la interpretación dinámica permite que los convenios tengan una duración prolongada sin quedar obsoletos antes de lo previsto por los Estados, pues el hecho de estar en continua actualización permite conocer la realidad económica de las empresas y personas aplicando los conceptos y términos que corresponda con el momento actual, evitando de esta forma la obsolescencia.

De modo que, el convenio se estaría interpretando a la luz de la versión más actualizada, teniendo presente toda la información jurídica que se desprende de la situación actual, puesto que, no tendría sentido basarse en conceptos o términos que han quedado completamente carentes de aplicación. Ratificando este fundamento la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2005 señala “En cuanto a su interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan los modelos que sirven de base a estos Convenios. Además, la interpretación debe ser, preferentemente, dinámica”.

No obstante, como ocurre en muchos aspectos jurídicos, la teoría resulta muy sencilla y la práctica no lo es tanto. De ahí se deduce el inconveniente de esta opción, pues, tener en cuenta todos los cambios que se hayan producido desde la fecha en la que se firmó el convenio resulta casi inaccesible dada la continua actualización de los mismos, ya que, en la práctica argumentar que todos los nuevos comentarios puedan aplicarse a un convenio que tiene una tributación o redacción distinta, es muy complejo.

El conocimiento de ambas opciones con sus ventajas e inconvenientes nos ofrece la posibilidad de decidir o aportar una solución ante una cuestión de semejante envergadura.

Teniendo como premisa básica que, el ámbito jurídico es un sector de continuo cambio y aprendizaje cuya novedad debe ir de la mano de los textos legales que se firmen, nos posiciona con la interpretación dinámica. Principalmente, basamos esta postura en que el objetivo de los comentarios es clarificar las ideas expuestas o los términos controvertidos y si en el momento actual se considera oportuno mejorar un comentario

que se había efectuado en períodos temporales pasados, es importante que se tenga en cuenta por todos los países firmantes y no solo por los nuevos, pues, debe existir la misma vara de medir para todos, porque ello podría provocar que ante un mismo caso firmado en momentos distintos se obtengan resultados completamente dispares, algo incoherente dada la naturaleza de los convenios.

Ahora bien, lo recién expuesto, salvando las distancias, no nos aleja del inconveniente presentado y de los posibles conflictos que pudiera generar la incorporación de nuevos cambios, por esa razón, la solución más coherente es tener el espíritu de los nuevos comentarios siempre y cuando, sea posible y necesario incorporarlos.

De esta solución, es conveniente destacar los términos “posible” y “necesario”, los cuales, van a permitir entender de manera más exacta la conclusión. Que sea posible, significa que, para los estados firmantes no suponga un conflicto excesivo el regirse por las nuevas actualizaciones. Que sea necesario, significa que el nuevo comentario incorporado suponga un gran cambio en la relación internacional que el hecho de no regirse por esa modificación altere los intereses de los países firmantes. De modo que, la regla general sería que se apliquen los nuevos comentarios, salvo que sea irrelevante y no afecte al convenio esa nueva actualización, en cuyo caso daría igual, como en cualquier interpretación, se valorará cada caso en concreto, pero teniendo como base este fundamento.

En definitiva, como regla general, y haciendo honor a la calificación del convenio (“modelo convenio *dinámico*”), la opción óptima es la interpretación dinámica con ciertas restricciones.

#### *CUESTIÓN DE INTERÉS SOBRE LA INTERPRETACIÓN DINÁMICA.*

STS TS 3/03/2020. En esta sentencia se deja sin efecto el concepto de Establecimiento Permanente (EP en lo sucesivo) que se había establecido en el CDI entre España y Suiza para reemplazarlo por otro que no estaba vigente en ese período. De modo que, observamos como un nuevo comentario actualiza el concepto de EP y los estados firmantes deben basarse en ese nuevo concepto.

#### **5.4 Los convenios y su relación con las normas internas.**

Son dos cuestiones de obligado cumplimiento analizar en relación con los CDI y las normas de derecho interno. La primera de ellas hace referencia al valor que ostentan los tratados internacionales sobre la legislación interna y la segunda de ellas, a la forma en la que se integran los tratados en el ordenamiento jurídico español.

Hasta ahora hemos hablado de los convenios y de las normas de derecho interno como disposiciones completamente independientes, sin embargo, son de aplicación simultánea. La redacción y aplicación de los CDI no se lleva a cabo de forma autónoma, sino que se encuentra conectado con la legislación interna de cada Estado firmante, de manera que, se tiene en consideración el derecho comunitario a la hora de celebrar cualquier convenio entre Estados. Esta vinculación existente entre los CDI y las normas de derecho interno encuentra su razón de ser en los principios de influencia mutua y complementariedad, idea defendida por Calderón Carrero <sup>28</sup>.

Los principios de influencia mutua y complementariedad se sustentan en la colaboración de ambas normas para alcanzar el objetivo común de eliminar la DII. Ahora bien, pese a esa complementariedad no debemos perder de vista la primacía de la que se ha hablado en apartados anteriores. Los CDI priman sobre las normas de derecho interno, esto no significa que cuando existe un convenio no se tienen en cuenta las normas de derecho interno, sino que estas normas actúan aportando soluciones que los CDI no contienen, o contienen de manera confusa, alcanzando un equilibrio que refleja la cooperación entre ambas normas, de lo contrario, la redacción y celebración de los CDI sería prácticamente inaccesible e interminable al tener que incorporar en los mismos toda la legislación prevista para cada renta, la cual ya se encuentra incorporada en la legislación interna de cada Estado, facilitando de esta forma, la labor de redacción y aplicación.

Este rango superior normativo del que se viene hablando tiene mucha relevancia, pues, nos viene a decir que los CDI tienen una influencia directa sobre la legislación

---

<sup>28</sup> Calderón Carrero (2020). Manual de fiscalidad internacional, página 5.

interna, aspecto que se debe tener en cuenta a la hora de celebrar un convenio, pero, pese a ser una cuestión de gran envergadura no aparece expresamente regulado en ninguna disposición del ordenamiento jurídico español, pero, lo podemos deducir de los artículos 96 CE y 4 TRLIRNR.

El *artículo 96.1 de la CE* establece que, “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”. De dicho artículo se deduce la primacía al señalar como única opción de modificación de tratados aquella expresada en los mismos.

Por su parte, el *artículo 4 TRLIRNR* establece que, “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”.

A colación de ello, debemos referirnos a la ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, en especial al *artículo 31 “Prevalencia de los tratados”*, en el que su propio título ya nos ofrece la relación existente entre CDI y legislación interna, siendo el contenido del artículo el siguiente: “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”. Esta disposición nos permite afirmar que, el tratado válidamente celebrado tendrá valor superior a la ley, aunque inferior a la Constitución, lo que significa que podrá ser objeto de recurso de inconstitucionalidad en caso de vulnerar algún precepto en el que se encuentre recogido un derecho fundamental.

Es conveniente recalcar que de estas disposiciones se desprende una primacía real y efectiva de los CDI sobre la legislación interna del estado español. No obstante, no es aplicable a todos los países, ya que, existen estados en los que los tratados internacionales no gozan de jerarquía normativa, un ejemplo de ello sería EE. UU, donde encontramos el ya mencionado “Treaty Overriding” en virtud del cual se permite que una norma de

carácter interno que se haya creado con posterioridad derogue un tratado internacional firmado con anterioridad.

En definitiva, un convenio (CDI) por tener condición de tratado internacional prevalecerá, en caso de controversia, sobre las normas de carácter interno.

*CUESTIÓN DE INTERÉS SOBRE EL ARTÍCULO 96.1 CE.*

STC 140/2018, de 20 de diciembre, en la que se desestimó el recurso de inconstitucionalidad (número 3754-2014) promovido por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los diputados contra la Ley Orgánica 1/2014, de 13 de marzo.

El análisis de esta sentencia resulta de especial relevancia para conocer y comprender la interpretación que el TC efectúa sobre el artículo 96 de la CE y, por ende, la relación existente entre los tratados internacionales y las normas de carácter interno.

En apretada síntesis, se estaba resolviendo una controversia entre una norma de derecho interno y un precepto internacional, a cuya pretensión el TC señala que no necesariamente se ha de modificar o derogar la norma interna por el tratado internacional, sino que corresponderá a cada juez determinar la aplicación de dicha norma atendiendo a cada caso concreto.

Por lo que, el TC señala expresamente, “*este precepto* (el artículo 96 de la CE) *no atribuye superioridad jurídica a los tratados sobre las leyes*”. Si bien es cierto que en esta sentencia no parece reconocer de manera clara la primacía que si hemos reconocido nosotros al inicio de este apartado, se puede pensar que no lo ha hecho por no existir un precepto literal sobre esta cuestión, pues, en esos casos se debe dejar a la interpretación de cada juez y cada caso concreto, entendiendo que el juez aplicará el artículo 96 de la CE basándose en los argumentos que hemos expuesto a lo largo del presente apartado y concluirá en la mayoría de casos (me arriesgaría a decir que en todos) en que existe una jerarquía tácita de los tratados internacionales sobre las normas de derecho interno. De hecho.

De modo que, optará por aplicar las normas que se encuentran en los tratados internacionales en lugar de las normas internas, siempre y cuando, los preceptos internacionales no vulneren ningún derecho fundamental.

Concluido el análisis de la primera cuestión, pasamos a abordar cómo se integran los tratados internacionales, en especial, los CDI en el ordenamiento jurídico español. Los convenios requieren la existencia y vigencia de una norma interna que los desarrolle y complemente, puesto que, no establecen obligaciones tributarias distintas a las de la normativa interna, sino que determinan la distribución de potestad tributaria. Esta relación que existe entre ambas y que hemos tratado recientemente calificándola como jerarquía, nos va a ayudar a comprender la segunda cuestión.

Es preciso comenzar analizando el artículo 1 del Código Civil en el que en su apartado 5 establece que, “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 (BOE en adelante)”, por lo que, se exige la publicación en el BOE para que los tratados internacionales puedan incorporarse al ordenamiento jurídico español. De manera que, podemos afirmar que el artículo 96 de la CE sigue las pautas enunciadas en el artículo 1.5 del CC, aunque con ciertas diferencias formales que lo hacen técnicamente más ajustado a la realidad, puesto que, este precepto (art. 96. CE) adopta tanto el sistema de integración como la aplicación directa, e incluso, la ya mencionada jerarquía del tratado.

Conforme a estas disposiciones constitucionales, los tratados internacionales, y, por ende, los CDI se integrarán al ordenamiento jurídico interno cuando se cumplan dos condiciones: (1). Celebración válida del tratado. (2). La publicación en el BOE<sup>29</sup>. Si se diera el caso en el que únicamente cumple la primera condición el tratado se consideraría válido (es decir, estaría válidamente constituido) pero sería fuente indirecta del derecho interno español no fuente directa, puesto que, para llegar a ser fuente directa es necesario que se cumpla la segunda condición, la publicación.

---

<sup>29</sup> Esta última condición no tenía sentido antes de la CE, pues, la celebración válida de un tratado internacional no podía ser controlada por un Juez. Sin embargo, en el momento actual ha adquirido una gran relevancia al contar con un órgano que tiene la capacidad para controlar esa validez como es el Tribunal Constitucional.

Una vez que el tratado cumple con ambas condiciones creará obligaciones y derechos para los particulares, en cuyo cumplimiento no podrán influir las normas internas.

### **5.5 Problemática con el uso de los CDI; uso indebido.**

No se podía finalizar el tema de los CDI sin abordar la problemática existente en el uso indebido de este fenómeno, tal y como se había adelantado en apartados anteriores. Para comprender la polémica cabe recordar que uno de los fines de estos convenios es eliminar la doble tributación, de ahí que, con su aplicación se consiga una tributación mínima o en la mayoría de casos, nula, en uno de los dos Estados.

Siendo este un objetivo lícito y que soluciona una situación de mucha controversia como es la DII, existen figuras que pretenden aprovecharse de ello, como es el caso del *Treaty Shopping*<sup>30</sup>. Se trata de un método con el que se disminuye de manera fraudulenta la recaudación de impuestos, por lo que, podemos definirlo como la aplicación abusiva de los convenios orientada a obtener tipos de gravamen reducidos, exenciones o incentivos en las rentas generadas en un tercer Estado que, de haber aplicado el convenio conforme a la legalidad, no habrían obtenido.

Esta práctica consiste fundamentalmente en crear una entidad jurídica en uno de los dos Estados contratantes para aplicar el convenio de doble imposición internacional y así obtener los beneficios fiscales aprovechando las diferencias de las legislaciones tributarias, lo que se conoce como “elusión fiscal” a la que no habrían tenido acceso si hubieran actuado de manera personal y directa y no a través de una entidad. De hecho, se tiene tan presente esta práctica que la OCDE en su comentario al artículo 1, apartado 8 señala lo siguiente: “la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios

---

<sup>30</sup> Compra de tratados. “Generalmente implica el intento de una persona de acceder indirectamente a los beneficios de un tratado fiscal entre dos jurisdicciones sin ser residente de una de esas jurisdicciones. Existe un amplio número de arreglos a través de los cuales una persona que no es residente de una jurisdicción que es parte de un convenio fiscal puede intentar obtener los beneficios que un convenio tributario otorga a un residente de esa jurisdicción”. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

de doble imposición”,<sup>31</sup> ante esta idea, se implantaron disposiciones generales antiabuso, no obstante, eran necesarias pero parecían insuficientes tras detectar la necesidad de evitar la forma concreta de elusión fiscal que se pretende llevar a cabo, incorporando para ello, disposiciones específicas en cada CDI. Estas disposiciones ya han sido objeto de tratamiento expreso en el convenio, prueba de ello es la incorporación en los artículos del 10 al 12 del concepto “beneficiario efectivo”.

Dada la problemática que generaba, es conveniente retomar la figura más elemental en materia de abuso en la aplicación de los CDI, el “Treaty shopping”. Para combatir esta figura, EE. UU impulsó cláusulas que limitan los beneficios (Cláusulas LOB), definiéndolas como una medida antiabuso de carácter objetivo con la que se pretende que determinadas personas que residen en un Estado, y que por el mero hecho de tener la condición de residente tienen derecho a aplicar un convenio de DII se les “limite” el acceso, esto es, no tengan acceso a todos o algunos de los beneficios del mismo. Estas cláusulas aparecen recogidas en el Modelo de Convenio de 2017 como consecuencia del proyecto BEPS, donde se debe hacer especial hincapié a la acción 6, consolidada en octubre de 2015 (titulada impedir la utilización abusiva de convenio), pues, es la que se dedica al desarrollo y adopción de estas medidas, siendo esta la razón que nos lleva a analizarla.

La acción 6 establece un estándar mínimo (uno de los cuatro que presenta el proyecto BEPS), el cual, debe ser implantado por todos los miembros que formen parte del proyecto BEPS, consistente en incluir en los tratados entre estados disposiciones que traten sobre el “Treaty Shopping” con el objetivo de garantizar un mínimo de protección contra el abuso. Es cierto que se permite cierta flexibilidad en las disposiciones, puesto que, deben ser acordes a las especificidades de cada jurisdicción y a las condiciones que se alcanzaron en la negociación de los convenios.

Ahora bien, al margen de esa flexibilidad, el estándar mínimo exige que los estados incluyan en sus acuerdos “dos componentes”: (1). Una declaración expresa sobre

---

<sup>31</sup> Modelo de Convenio de la OCDE. <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

no tributación (suele ir en el preámbulo). (2). Uno de los tres métodos que se deben llevar a cabo para evitar la DII.<sup>32</sup>

Por su parte, en lo que respecta a la incorporación de las disposiciones a los tratados, es conveniente señalar que, no es algo estático y aislado, sino que se encuentra en un continuo proceso de revisión, a lo que la OCDE califica como “revisión por pares”. Las primeras revisiones se efectuaron en 2018, 2019 y 2020 rigiéndose por el documento de revisión por pares de 2017, sin embargo, la revisión por pares llevada a cabo en 2021 es la primera que se rige por el documento de revisión por pares de 2021 (siendo ésta una actualización del documento de 2017). La de 2021 es la más reciente, puesto que, la revisión de 2022 se encuentra en curso, todavía no está completada.

En esta última idea, hemos tratado en diversas ocasiones “los documentos de revisión por pares” sin conocer con exactitud el contenido de los mismos. Estos documentos incluyen según la OCDE, “Los términos de referencia que establecen los criterios para evaluar la implementación del estándar mínimo y la metodología que establece el mecanismo de procedimiento mediante el cual se llevará a cabo la revisión”<sup>33</sup>. Al considerarse ésta una cuestión de gran envergadura se adjuntará en los anexos la remisión a los documentos de revisión por pares de 2021 en los que aparece toda la información necesaria para comprender cómo combatir la figura del “Treaty Shopping”.

En definitiva, la posición de la OCDE parece adoptar la extensión del estándar mínimo en la mayoría de convenios celebrados entre países, lo que solventaría en gran medida, la problemática del uso indebido de los CDI. De hecho, para promover la implementación del estándar mínimo y demás medidas relacionadas con el tratado BEPS se creó un *instrumento multilateral* que tiene potestad para modificar los acuerdos bilaterales fiscales existentes, siendo esta la causa que nos lleva a plantear en el siguiente apartado las propuestas en el marco de la UE, puesto que, como no podía ser de otra forma, una de las propuestas más demandadas son los instrumentos multilaterales como convenios que eviten las consecuencias de la DII (véase epígrafe 6.1).

---

<sup>32</sup> Web OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

<sup>33</sup> Web OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

## **6. PROPUESTAS EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA.**

### **6.1 Situación actual de la doble imposición internacional.**

El desarrollo del programa de la OCDE y los esfuerzos de la UE han ido siempre encaminados hacia un mismo destino, eliminar los efectos de la DII. De hecho, en la actualidad es difícil encontrar un país que no cuente con un CDI, puesto que, la mayoría se han ido dotando de una gran red de convenios bilaterales. Este hecho pone de relieve el papel fundamental que éstos han jugado y juegan en las relaciones internacionales entre estados. No obstante, sin perder de vista estas afirmaciones, no podemos negar que existen aspectos y/o cuestiones de obligado análisis que, generan ciertas lagunas y en caso de solventarse podrían permitir un progreso en materia de tributación internacional.

Comenzando por aspectos más globales, los convenios actualmente en vigor, presentan un margen (en ocasiones, excesivo) a la interpretación de los países, quienes, interpretarán el convenio a la luz de su normativa interna, lo que da lugar a una posible discrepancia entre países sobre el método de resolución de la DII, dándonos cuenta de que, si eso ocurre, el convenio no ha cumplido con su misión de establecer un sistema uniforme sobre la decisión de distribución de la potestad tributaria al remitir a los países firmantes a sus sistemas tributarios, los cuales, son heterogéneos entre sí. Es, precisamente esa coexistencia de sistemas tributarios heterogéneos la que obliga a que exista un método uniforme y la razón principal por la que se celebran los convenios bilaterales entre países, pues, estos convenios permiten establecer una “base uniforme” (término citado explícitamente en numerosas ocasiones por la OCDE) que evitaría cualquier discrepancia entre normativas internas, creando un sistema homogéneo en relación con la DII, dándonos cuenta de que para evitar conflictos de índole internacional es necesaria la *uniformidad* en toda su esencia, puesto que, la DII surge en la mayoría de ocasiones como consecuencia de no existir una uniformidad en las estructuras tributarias entre estados.

Tratado el aspecto global, continuamos analizando aspectos más específicos de los convenios. La mayoría de los que se encuentran vigentes en el momento actual regulan aspectos sobre la renta, haciendo referencia al impuesto sobre la renta, sin tratar el resto de impuestos que gravan el patrimonio tanto de personas físicas como de personas

jurídicas en los que, sin lugar a duda, puede generarse la doble imposición internacional. Incluso, dentro de los convenios que se han celebrado sobre el impuesto de la renta, no se prevén expresamente todos los aspectos de este (las figuras locales y regionales), observando lagunas significativas que además nos retorna a la interpretación y a su problema con la uniformidad.

Por su parte, la comisión de la UE llega a manifestar que los convenios bilaterales entre estados no se consideran un método eficaz de resolución de conflictos, exponiendo como razones que justifican su afirmación las siguientes: (1). Los convenios bilaterales excluyen a los países no firmantes, creando privilegios entre los países firmantes lo que provoca que no haya igualdad de condiciones. (2). Los convenios bilaterales requieren una demanda por parte del sujeto afectado para su aplicación, no se aplican de manera automática. (3). Los convenios no parecen completos y su funcionamiento no es satisfactorio.<sup>34</sup> Estas razones parecen dejarnos sin recursos para hacer frente a la DII, sin embargo, la comisión de la UE propone convenios multilaterales como método eficaz de resolución de conflictos, pero ¿será posible alcanzar un convenio multilateral?

En definitiva, los aspectos planteados al inicio y las razones promulgadas por la comisión deben obtener una solución al respecto, por esa razón, se plantean propuestas tanto a medio como a largo plazo en las que se pretenden solventar las situaciones expuestas.

## **6.2 Propuestas a medio plazo.**

Las circunstancias expuestas unidas a la evidente necesidad que existe de establecer mecanismos que eliminen la DII, parece a priori llevarnos al artículo 220 del Tratado de Roma en el que se promueve la celebración de un convenio multilateral de doble imposición. Conociendo los convenios multilaterales como aquellos en los que participan más de dos estados, nos lleva a plantearnos: ¿Es posible alcanzar convenios multilaterales en el ámbito de la DII? O incluso, ¿Sería más adecuado en términos de eficacia sustituir un convenio multilateral por los convenios bilaterales como método de resolución de DII?

---

<sup>34</sup> M. Burgio, Derecho Fiscal Europeo, IEF, Madrid 1983, página 166.

Como punto de partida a la respuesta a dichas cuestiones, es conveniente señalar una de las características principales de los CDI que nos va a aproximar a los motivos por los que los convenios multilaterales aún parecen poco fructíferos en la DII. Los convenios, tienen naturaleza “dual”, esto es, por una parte, se consideran tratados internacionales y por otra, son normas que forman parte de los sistemas tributarios internos de cada país, existiendo una interrelación entre las negociaciones y/o disposiciones que se alcanzan en los convenios con la legislación estrictamente interna de cada estado firmante. De hecho, el funcionamiento de los CDI, como ha quedado expuesto previamente en el trabajo, consiste, por una parte, en determinar qué estado es el competente para someter a gravamen la renta del contribuyente. Esta delimitación se efectúa a través del convenio celebrado entre ambos, y, por otra parte, en determinar el método que se llevará a cabo para eliminar la DII (conocido como tratamiento impositivo). Esta delimitación (a diferencia de la anterior) se efectuará a través de las normas internas de cada uno de los estados firmantes, en el caso de España, el método aparece regulado en el artículo 80 de la LIRPF.<sup>35</sup>

Este fundamento, siguiendo a Calderón Carrero, nos lleva a afirmar que, “la aplicación de las disposiciones del convenio NO resulta totalmente desconectadas de la

---

<sup>35</sup> Artículo 80. Deducción por doble imposición internacional.

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.

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.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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

legislación interna de los dos estados parte”<sup>36</sup>. Precisamente en esta afirmación encontramos la esencia bilateral de los convenios, ya no sólo por el número de estados firmantes, sino por la dualidad en términos de normativas aplicables (convenio firmado y legislación interna de ambos países).

Esta esencia dual de los CDI, unida a la heterogeneidad de los sistemas fiscales, refleja la complejidad que supondría estar ante un convenio que vaya más allá de la bilateralidad, y, por ende, pone de manifiesto el principal motivo por el que a corto plazo no parece considerarse una medida eficaz. Este argumento tiene su justificación en que el funcionamiento de los convenios multilaterales requerirá la cooperación de todos los estados intervinientes, así como, la puesta en común de todas las disposiciones que se esperan incorporar al mismo, debiendo coordinarlas entre los estados contratantes, tarea que no parece sencilla dada la disparidad de sistemas fiscales, ya que, llevar a cabo una negociación con más de un estado en la que se pretenda alcanzar una coordinación legislativa requerirá que algunos estados renuncien a su legislación interna y se adapten a las disposiciones que se plantean en el convenio, renuncia que la mayoría de estados no están dispuestos o incluso, no pueden realizar.

En lo recién expuesto, observamos que el convenio multilateral en materia de DII no parece ir acompañado de un futuro fructífero, presenciando ese impedimento de progreso en la heterogeneidad de legislaciones. No obstante, sí se han realizado proyectos normativos en materia fiscal decretados por la UE en los que aparecen más de dos estados firmantes, reflejando esa “multilateralidad” como es el caso de la DIRECTIVA (UE) 2017/1852 DEL CONSEJO de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea<sup>37</sup>, ello ha podido llegar a término, puesto que, los estados firmantes son EEMM quienes cuentan con una legislación pareja en comparación con los que se encuentran fuera de la UE, por lo que, no se ha detectado esa heterogeneidad en sentido estricto, lo que facilita mucho más la cooperación entre estados y la consecución de disposiciones comunes, favoreciendo la celebración de este tipo de instrumentos.

---

<sup>36</sup> CALDERÓN CARRERO, José M. y MARTÍN JIMÉNEZ, Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el Ordenamiento Español: Naturaleza, Efectos e Interpretación en “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea”. Valencia, 2006.

<sup>37</sup> <https://www.boe.es/doue/2017/265/L00001-00014.pdf>

Teniendo ya la información suficiente retomamos las cuestiones planteadas al inicio: *¿Es posible alcanzar convenios multilaterales en el ámbito de la DII?* Sí sería posible (aunque no a corto plazo) siempre y cuando, se realice entre estados que cuenten con disposiciones normativas y objetivos tanto políticos como económicos que sean similares, ya que, en esos casos, se diluiría la heterogeneidad. Ahora bien, que sea posible no significa que sea sencillo, ya que, a pesar de dar la opción de poder llevar a cabo un convenio multilateral, se trata de un proceso largo y costoso aun cumpliendo con la condición de “similitudes legislativas”, de modo que, en términos de celeridad, continúa siendo preferible un convenio bilateral.

Conociendo que en términos de rapidez no es mejor un convenio multilateral *¿Sería más adecuado en términos de eficacia sustituir un convenio multilateral por los convenios bilaterales como método de resolución de DII?* Varios autores, ofrecen una respuesta clara a esta cuestión, exponiendo que sí sería más eficaz contar con un convenio multilateral que se base en el Modelo OCDE, puesto que, permitiría lograr de manera íntegra la famosa “base uniforme” otorgando mayor seguridad jurídica y menores discrepancias entre países, reduciendo las obstaculizaciones en las relaciones entre los países intervinientes lo que permitiría, a grandes rasgos, alcanzar un mayor grado de armonización.

De hecho, esta cuestión ha llegado a tener tanta trascendencia en la práctica, que el 29 de septiembre de 2021 España ratificó ante la OCDE el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, asignándole las siglas MLI<sup>38</sup>, el cual, entrará en vigor el 1 de enero de 2022.

El sistema aplicado hasta la llegada del MLI consistía en que los países firmaban acuerdos propios con el estado al que se vinculaban, sin perder la esencia, ahora con el CML se alcanza un sistema colectivo con el que se pretende lograr avances que faciliten tanto la aplicación, como interpretación de los CDI y, sobre todo, las actualizaciones que

---

<sup>38</sup> <https://www.oecd.org/>

surjan en el ámbito fiscal, alcanzando una mayor armonización y uniformidad. Un autor al que hemos hecho referencia en múltiples ocasiones califica esta idea como “un potente mecanismo de actualización de la red global de CDI’S que pretende implementar un alineamiento coordinado de la misma con los nuevos estándares fiscales derivados del proyecto BEPS”.<sup>39</sup>

Es importante tener claro que no se trata de un instrumento que sustituya los CDI, todo lo contrario, es una herramienta de apoyo a los CDI. Por lo que, ambas herramientas deben complementarse y tener la capacidad de solventar conjuntamente las medidas de “evasión fiscal” y “doble no tributación”. Esta actuación conjunta permite paliar lagunas fiscales que ostentan los CDI (véase epígrafe 6.1), mejorando de esta forma, los mecanismos de resolución de controversias proporcionando además cierta flexibilidad en la adaptación a las políticas de los tratados en cuestión.

Con todo ello, la incorporación de este convenio multilateral permite modificar los tratados bilaterales de manera eficiente, puesto que, no es necesario gastar recursos renegociando cada tratado de manera bilateral, sino que permite sincronizar los acuerdos, evitando de esta forma, un gran esfuerzo económico, aspecto que sería de gran utilidad en el ámbito de la DII.

En definitiva, este podría entenderse como el primer paso para crear un tratado multilateral que, sin tener una idea firme hasta el momento, puede pensarse que se creó con el objetivo de sustituir los CDI, pues, observamos como existe un gran trabajo legislativo que se orienta hacia el cumplimiento de ese destino al solventarse las carencias que presentan los convenios bilaterales. Sin embargo, esta idea no deja de ser una mera propuesta no muy lejana pero tampoco efectiva hasta el momento actual, ya que, la realidad es que en el marco actual la creación del MLI tiene carácter subsidiario y colaborador de los convenios bilaterales, no obstante, dada su aparente capacidad para subsanar este fenómeno, estamos exigidos a sopesarlo.

---

<sup>39</sup> CALDERÓN CARRERO, José M. y MARTÍN JIMÉNEZ, Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición Español: Naturaleza, Efectos, Interpretación e impacto del proyecto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales, Madrid, Wolters Kluwer, página 60.

## 6.2 Propuestas a largo plazo.

La propuesta a largo plazo va a centrarse en la profundización de la armonización fiscal, sin perder de vista la propuesta a corto plazo, puesto que, es necesario el desarrollo de ésta para una completa efectividad en términos de viabilidad en el ámbito internacional. Además, no debemos olvidar que cuando nos referimos a la armonización fiscal en apartados anteriores, lo hacemos como “el resultado que se espera alcanzar” y la exposición de esta propuesta irá en esa línea.

Es conveniente comenzar señalando que, la armonización fiscal no está dirigida de modo directo a lograr la eliminación de la DII, es decir, no nace con la finalidad de alcanzar ese fin, incluso, se llega a pensar que ni siquiera busca alcanzar este fin de forma subsidiaria, sin embargo, es evidente que cualquier armonización de los sistemas fiscales lleva implícita la resolución de controversias entre países, siendo la DII una de las controversias que mayor peso ha llegado a alcanzar.

De modo que, para el desarrollo de esta propuesta partimos de la hipótesis de que con una homogeneización de los sistemas y/o estructuras tributarias conseguiremos eliminar completamente la DII sin que sea necesaria la intervención de medidas ajenas que palien la situación.

El objetivo primordial de la armonización fiscal es la coordinación de los sistemas fiscales de los EEMM estableciendo de esta forma un mercado único basado en la libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías. Es evidente que, esta circulación “LIBRE” de personas no puede venir acompañado de una carga extra de índole tributaria, por lo que, la profundización de la armonización se consigue creando además de esa libre circulación, un *régimen común de no discriminación*.

Esta idea tiene su razón de ser en una deducción que se ha obtenido tras examinar la literalidad del artículo 3 del TUE, donde se establece que, “La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la *libre circulación de personas* conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y

lucha contra la delincuencia”.<sup>40</sup> Observamos como se refiere a la libre circulación de personas, por eso, consideramos que es necesaria una profundización que es lo que nos permitirá obtener ese régimen común que hemos mencionado recientemente.

De la misma forma que, establece en su artículo 9 del TUE que “La Unión respetará en todas sus actividades el principio de la igualdad de sus ciudadanos, que se beneficiarán por igual de la atención de sus instituciones, órganos y organismos. Será ciudadano de la Unión toda persona que tenga la nacionalidad de un Estado miembro”. Con el régimen que hemos planteado de no discriminación se alcanzaría ese respeto al que se alude en esta norma de derecho originario.

Teniendo presente todo lo expuesto, concluimos la propuesta, sintetizando la idea principal de la misma. Consiste en propugnar la *armonización fiscal positiva y gradual*, puesto que, se considera el mejor camino a seguir en el futuro, de ahí que, se encuentre en la propuesta a largo plazo. De hecho, el *informe Neumark* señala que, “el objetivo del mercado común no es la unificación fiscal, sino la armonización de los sistemas fiscales”<sup>41</sup>, siendo esta afirmación y el estudio del informe mencionado, una de las razones que nos ha llevado a crear un régimen común con el que alcanzar el objetivo de armonía en términos fiscales, sin perder de vista, que el logro de este objetivo lleva aparejado la eliminación de los supuestos de DII con total eficacia, siendo éste nuestro fin último.

---

<sup>40</sup> <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Z-2010-70002>

<sup>41</sup> <https://www.hacienda.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2014/documents/informe%20expertos.pdf>

## 7. CONCLUSIONES.

Llegamos al momento de las conclusiones y aquí debemos recordar que en toda investigación seria que se precie, interesada por la verdad no dogmática del asunto que trata, las conclusiones que ofrece deben tener siempre un carácter provisional. La conclusión no cierra y clausura la investigación, sino que es trampolín, puente, hacia nuevas vías de profundización, así como el fruto que contiene en sí nuevas posibilidades y crecimientos.

Exponemos las conclusiones, con afán de claridad y síntesis, a vista cenital o a “vista de dron”, enumerando algunos puntos de mayor relevancia:

1. Hemos visto una descripción situacional del fenómeno de la DII según la cual un mismo hecho imponible está sometido a presión fiscal- a gravamen- por más de un país, lo que produce una doble exigencia desigual sobre el contribuyente.

2. Hemos analizado cómo se despliegan soluciones “espontáneas” por parte de los países implicados, que se nos aparecen a la luz de sus efectos como “pseudosoluciones” o soluciones aparentes, puesto que no suprimen íntegramente el problema de la DII. El carácter multinivel y complejo del fenómeno hace que las negociaciones inter-nacionales se prolonguen en un sinfín de discrepancias y desencuentros, movidos por los intereses propios de cada territorio. Así, los tratados Bilaterales se muestran como auténticas “confrontaciones bilaterales” donde se disputan en duelo los principios personalistas versus territorial, e incluso se disputa entre principios formalmente análogos cuyos contenidos divergen dentro del marco del sistema fiscal de cada país implicado; es decir, un mismo criterio formal – una misma denominación- sin mismo contenido material, se nos muestra como un escalón más de esta confrontación bilateral.

3. Hemos atendido a cómo este fenómeno levanta muros y barreras a la creación empresarial nacional y transnacional. Cómo un sujeto sometido a la posibilidad de doble carga impositiva tenderá a inhibir el alzamiento de empresas en los países desregulados.

4. Finalmente hemos considerado las medidas alternativas no espontáneas dependientes de los intereses únicos de los implicados. La primera de ellas, a medio plazo, es la del tratado multilateral, que establezca una base uniforme que otorgue seguridad jurídica.

5. A largo plazo, se señala la armonización fiscal como cumbre, cúspide o realización de lo que el tratado multilateral solo puede suplantar provisional y externamente. Esta armonización fiscal supone un salto cualitativo de distinto orden, que incide sobre una reestructuración fiscal multinacional capaz de coordinar los sistemas fiscales, a través de un mercado único común de circulación libre, estableciendo un régimen común de no discriminación.

Este es el paisaje a vista de dron del escenario de la DII. Somos conscientes de que la armonización fiscal es una idea-límite, un ideal proyectado teóricamente cuya realización práctica es casi rotundamente improbable dada la cantidad de intereses cruzados que ningún sistema fiscal parece estar dispuesto a ceder. Esto hace de este fenómeno algo tremendamente móvil, dinámico y en continua renovación, por lo que el investigador deberá permanecer con la atención vigilante.

Por nuestra parte, nos alegramos de haber podido realizar este recorrido con solvencia. Y esperamos continuar despiertos y sensibles a sus procesos en el futuro.

## 8. ANEXOS

Alcanzadas las conclusiones correspondientes, se considera oportuno examinar una sentencia relacionada con el fenómeno analizado con el objetivo de presentar de manera más práctica lo expuesto y culminar de esta forma todo un trabajo de investigación y análisis sobre la DII.

La sentencia objeto de investigación es la siguiente: [Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea \(STJUE\) de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648-15.](#)

La elección de esta sentencia tiene su razón de ser en la importancia que tiene el TJUE en el tema examinado a lo largo del presente trabajo. Esta afirmación, se entenderá mejor a la luz de este fundamento; tras lo investigado, conocemos que, la celebración de un convenio bilateral en el ámbito de la DII tiene la finalidad de evitar los efectos negativos que este fenómeno produce tanto a nivel nacional como internacional. Ello, dota de eficacia al artículo 273 TFUE<sup>42</sup>, y, por ende, de competencia al TJUE, siendo esta sentencia un claro ejemplo del ejercicio de la potestad otorgada en este ámbito.

Ahora bien, esa vía de acceso que se presenta al TJUE como órgano de resolución de conflictos y, por tanto, de adopción de decisiones en el ámbito de la DII será cuestionable a lo largo del análisis de la sentencia.

Por lo que, se podría hablar de una doble dimensión a estudiar, la forma y/o método a través del cual, el TJUE otorga una resolución al caso señalado (centro del estudio) y el propio TJUE como organismo competente y eficaz para resolver las cuestiones sobre esta materia.

La sentencia 12 de septiembre de 2017, asunto C-648-15, se podría denominar como, “sentencia de doble imposición sobre dividendos”. Se trata de un litigio en el que

---

<sup>42</sup> Artículo 273 Tratado de la Unión Europea.

“El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse sobre cualquier controversia entre Estados miembros relacionada con el objeto de los Tratados, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso”.

aparecen como partes, por un lado, una empresa española (parte demandante) y, por otro lado, las autoridades fiscales españolas (parte demandada).

La empresa española (filial) que cuenta con una sociedad en el extranjero de la que depende (matriz) acude a las autoridades fiscales españolas con el objetivo de deducirse las rentas obtenidas y ya pagadas en el estado de la fuente, las cuales, se calificaron como dividendos. La jurisdicción española negó la deducción de los impuestos pagados en el extranjero alegando que no cumplía con las exigencias legales que se requerían a nivel nacional para poder efectuar esa deducción.

Es evidente que el paso a analizar ahora son las exigencias legales que se requieren y si la negación por parte de la jurisdicción española tiene un fundamento sólido. Para ello, se recurre a la AEAT (apartado 4.4.2 “Deducciones por doble imposición”) en el que señala textualmente que, podrán deducirse las siguientes rentas:

Apartado 2. Dividendos y participaciones en beneficios:

“Cuando una sociedad matriz residente en España percibe dividendos o participaciones en beneficios de sus filiales extranjeras, gravados en el extranjero podrá deducir: el impuesto pagado por los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente, con requisitos”. Este primer punto sobre los dividendos y su gravamen no parece haber duda de que la empresa española lo cumple.

Seguidamente, como cuestión de interés (que a priori no afecta en el caso objeto de estudio) la AEAT también establece que, “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, para contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, de 20.000.000 € durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional no podrá exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente”<sup>43</sup>

Siguiendo el hilo conductor, las exigencias legales que deben cumplir los dividendos para deducir el impuesto pagado en el extranjero, son las siguientes:

---

<sup>43</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

- ♣ Que el porcentaje de participación de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o superior a 20 millones de euros.

- ♣ Que esta inversión se mantenga durante al menos un año.

En este aspecto, es conveniente remarcar que, el importe de la deducción tiene una limitación que se debe respetar y es que, NO puede superar el importe que se habría pagado en España por ese dividendo, aspecto que fue objeto de estudio en el método de imputación limitada, en el que se pudo poner de manifiesto de una manera muy explícita el límite del que se habla.

Concretados los hechos y la fundamentación del presente caso, se procede a tratar el contenido de la sentencia y la determinación del TJUE. Dicho Tribunal señaló que la negación a la deducción de los dividendos supone una carga adicional para las empresas en comparación con las empresas que operan a nivel nacional, creando una desventaja económica. Esta desventaja supone además de una desigualdad de trato a nivel personal, una obstaculización a nivel económico al crear de manera implícita barreras a la libre circulación mencionada en el apartado de propuestas a largo plazo, volviendo a poner de relieve la importancia de crear un régimen común en el que se ampare la libertad de circulación de capitales, de personas, de movimiento sin imposición complementaria.

Esta sentencia, y su fallo, suponen un gran precedente para combatir el fenómeno de la DII en el marco de la UE al involucrar un análisis detallado de las exigencias legales que se deben cumplir para la correcta aplicación de la deducción, en el que se valoran las leyes fiscales nacionales y otros aspectos legales relevantes, puesto que, éstos pueden condicionar la labor de deducción efectuada por el Estado correspondiente.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

CORRAL GUADAÑO, I. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen I. 4ª Edición.

SERRANO ANTÓN, F. *Fiscalidad Internacional*. Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.

SÁNCHEZ FERNANDEZ, T. *Comparativa de los CDI*. Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

JIMENEZ PIERNAS, C. *Introducción al derecho internacional público*. Editorial Tecnos, 2011.

CALDERÓN CARRERO, José M. y MARTÍN JIMÉNEZ. *Los Tratados Internacionales: Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. Madrid, Wolters Kluwer.

CORRAL GUADAÑO, I. *Manual de fiscalidad Internacional*. Volumen I, Madrid, 2016.

VEGA BORREGO, A. *Legislación tributaria: Almacén de derecho*, Madrid, 2018.

## 10. WEBGRAFÍA.

SÁNCHEZ GARCIA, N. (s. f.). La Doble Imposición Internacional. *ces.gva.es*. Recuperado 18 de febrero de 2023, de [http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista\\_16/art2-rev16.pdf](http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf)

AMBITE IGLESIAS, A. M., & LÓPEZ ARRABE, C. (s. f.). *Doble imposición internacional en una economía globalizada*. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Recuperado 18 de febrero de 2023, de [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17\\_01.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf)

*Funcionamiento de la normativa sobre fiscalidad internacional*. El. (2023, 22 marzo). *fiscal-impuestos.com*. Recuperado el 20 de febrero de 2023, de <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-funcionamiento-normativa-fiscalidad-internacional-irnr>

Conceptosjuridicos.com. (2023, 10 abril). *Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR): ¿Qué es?* Conceptos Jurídicos. Recuperado el 21 de febrero de 2023, de <https://www.conceptosjuridicos.com/irnr/>

GONZÁLEZ, C. (s. f.). *MEDIDAS Y MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL*. Derecho Financiero y Tributario. Recuperado 23 de febrero de 2023, de [https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/13014/1/0213-988x\\_5\\_151.pdf](https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/13014/1/0213-988x_5_151.pdf)

*Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*. (1969, 23 mayo). Recuperado 24 de febrero de 2023, de [https://www.oas.org/36ag/espanol/doc\\_referencia/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/36ag/espanol/doc_referencia/convencion_viena.pdf)

*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. (2010, 22 julio). INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Recuperado 2 de marzo de 2023, de <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

*Treaty Shopping: ¿en qué consiste este método de elusión fiscal? | Conexión ESAN.* (s. f.). Recuperado 5 de marzo de 2023, de <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/treaty-shopping-en-que-consiste-este-metodo-de-elusion-fiscal>

Vega, S. N. F. (2019, 15 febrero). *El treaty shopping y las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios.* Blog de la Facultad de Derecho. Recuperado 7 de marzo de 2023, de <http://www.blog.fder.uam.es/2018/03/28/el-treaty-shopping-y-las-clausulas-de-limitacion-de-beneficios-en-los-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion-incidencia-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-del-modelo-de-convenio-de-estados-unidos-fel/>

*SITUACIÓN ACTUAL DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL - 1.* (s. f.). Dialnet. Recuperado 10 de marzo de 2023, de <https://dialnet.unirioja.es/buscar/documentos?querysDismax>

*Revista n.º 162. Problemas que se determinan en la aplicación de los convenios de doble imposición - El fisco.* (2010, 1 abril). El fisco. Recuperado 11 de marzo de 2023, de <http://elfisco.com/articulos/revista-n-o-162-problemas-que-se-determinan-en-la-aplicacion-de-los-convenios-de-doble-imposicion>

*OECD.* (s. f.). OECD. Recuperado 13 de marzo de 2023, de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

Mrobleslopez. (2021, 30 noviembre). *El Convenio Multilateral de doble imposición - Ayming España.* Ayming España. Recuperado 17 de marzo de 2023, de <https://www.ayming.es/insights-y-noticias/noticias/convenio-multilateral-de-doble-imposicion/>

*Sinopsis artículo 96 - Constitución Española.* (s. f.). Recuperado 19 de marzo de 2023, de <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=96&tipo=2>

*UNITED NATIONS.* (s. f.). Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Financiación. Recuperado 21 de marzo de 2023, de <https://www.un.org/development/desa/financing/es/node/3162>

*Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico.* (s. f.). FUNDACION BBV. Recuperado 25 de marzo de 2023, de [https://www.fbbva.es/wp-content/uploads/2018/06/1997\\_li\\_000123\\_nic\\_pri.pdf](https://www.fbbva.es/wp-content/uploads/2018/06/1997_li_000123_nic_pri.pdf)

*LEGISLACION CONSOLIDADA.* (s. f.). BOE. Recuperado 29 de marzo de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

PUJOLS SOLER, J. M. (s. f.). *TRIBUTACIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN ESTADOS UNIDOS.* UIC BARCELONA. Recuperado 2 de abril de 2023, de [https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/322076/Tesi\\_Juan\\_Manuel\\_Pujols\\_Soler.pdf?sequence=%201&isAllowed=y](https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/322076/Tesi_Juan_Manuel_Pujols_Soler.pdf?sequence=%201&isAllowed=y)

*Renta de no Residentes y Normas Tributarias.* (s. f.). BOE. Recuperado 5 de abril de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-28473>

*LEGISLACIÓN CONSOLIDADA.* (s. f.). BOE. Recuperado 7 de abril de 2023, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1972-1469>

*COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.* (s. f.). HACIENDA. Recuperado 9 de abril de 2023, de <https://www.hacienda.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2014/documents/informe%20expertos.pdf>

*Agencia Tributaria: Inicio.* (2023, 2 junio). Recuperado 16 de abril de 2023, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

Sánchez, Á. L. M. (2019, 23 mayo). *Dividendos procedentes del extranjero. Exención o Deducción.* Instituto Europeo de Asesoría Fiscal. Recuperado 22 de abril de 2023, de <https://www.ineaf.es/tribuna/dividendos-procedentes-del-extranjero-exencion-o-deducccion/>