

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
TRABAJO FIN DE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS



LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: ESPAÑA-NORUEGA.

Curso Académico 2021-2022.

Autor: IBÁÑEZ PRADO, ÁNGEL. **N.º expediente:** 87

TUTOR: MARTINEZ QUILES, IRENE.

1. **Resumen:**

En el presente trabajo fin de grado vamos a tratar de conocer en profundidad, en una primera instancia, qué trata la doble imposición internacional, cuáles son sus causas y las consecuencias que supone encontrarse en esta situación.

Además, con estos mecanismos destinados a tratar de eliminar la doble imposición internacional, trataremos de definir los métodos de exención y métodos de imputación, cómo se aplican y cuáles son los efectos y consecuencias por la aplicación de dichos métodos.

Una vez definidos la doble imposición internacional y los instrumentos para eliminarla, en este trabajo fin de grado vamos a conocer cuál es el modelo de tributación para las rentas de personas físicas en Noruega para ello vamos a realizar una breve descripción de los puntos clave de la normativa noruega, exponiendo sus puntos clave, así como realizar una comparación el modelo español. Además, realizar una serie de recomendaciones en las que el actual modelo español podría adoptar medidas propias del modelo noruego, con el fin de mejorar nuestro actual sistema tributario español.

Finalmente se realizará una serie de supuestos teórico-práctico, los supuestos tratarán de problemáticas que podemos encontrar en el convenio de doble imposición, con el objetivo de la realización de estos supuestos se tratará de adecuar a la más alta realidad, estudiando la situación se tratará de resolver en que país deberá el contribuyente de tributar, así como el importe.

Es muy importante tratar de resolver esta problemática de la doble imposición internacional ya que, aunque es una situación controvertida. en algunas ocasiones para los contribuyentes, es inevitable en un entorno económico cada vez más globalizado y caracterizado por la libre circulación de personas y capitales entre los países.

1. Resumen:	2
2. La Doble imposición internacional.	6
a. Concepto.	6
b. Causas y consecuencias.	8
c. Mecanismos de eliminación doble imposición internacional.	11
i. Método exención.	12
ii. Método de imputación.	13
3. IRPF en Noruega	14
a. Información general.	14
b. Residencia en Noruega.	17
4. Convenios de doble imposición internacional.	19
a. Concepto, naturaleza, estructura de los CDI.	20
Concepto:	20
Naturaleza:	21
Estructura:	22
El Convenio modelo de la OCDE:	22
Aspectos que destacar del Modelo de la OCDE:	27
• Artículo 24: No discriminación.	27
• Artículo 25: Procedimiento amistoso.	27
• Artículo 26: Intercambio de información.	29
• Artículo 27: Asistencia en la recaudación de impuestos.	29
• Artículo 28: Miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares.	29
• Artículo 29: Derecho a los beneficios del Convenio.	30
El Convenio modelo de la ONU.	30
Comparativa modelo Convenio OCDE y ONU.	36
b. Convenios de doble imposición internacional y la ley interna en España.	38
c. Convenio España-Noruega: Análisis del reparto de la potestad tributaria en ambos países.	46
5. Supuesto Teórico-Práctico: Tributación de los rendimientos del trabajo obtenidos en España y en Noruega	65
SUPUESTO PRÁCTICO 1:	66
SUPUESTO PRÁCTICO 2:	67
5. Conclusiones.	70
6. Bibliografía.	72

Abreviaturas utilizadas:

AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BI Base imponible.
BOE Boletín Oficial del Estado.
CDI Convenios de Doble Imposición Internacional.
CC Código Civil
DI Derecho Internacional.
DI Doble Imposición
DII Doble Imposición Internacional.
EP Establecimiento Permanente.
IEF Instituto de Estudios Fiscales
IRNR Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
IS Impuestos Sociedades.
LIRNR Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
OCDE Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
OECE Organización Europea de Cooperación Económica.
ONU Organización de las Naciones Unidas
TC Tribunal Constitucional.
TS Tribunal Supremo.
TRLIRPF texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. La Doble imposición internacional.

a. Concepto.

En primer lugar, hemos de conocer qué es la figura de la doble imposición internacional, de ahora en adelante nos referiremos a ella como DII.

Actualmente vivimos en un entorno económico cada vez más globalizado, con el uso de internet y las nuevas tecnologías que facilitan el transporte de personas y mercancías, ha hecho que el mundo sea “más pequeño”, esta progresiva globalización supone tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas una nueva forma de adquirir capitales, esta nueva forma de adquisición de capitales supone una revolución económica, pero también hemos de destacar que esta nueva situación supone un gran cambio en términos fiscales.

Esta nueva situación supone que las actividades de renta de los particulares y las actividades empresariales, en este entorno tan globalizado, esas percepciones de rentas se encontrarán sujetas a la jurisdicción fiscal de más de una autoridad fiscal, aquí es donde encontramos donde encontraríamos la DII.

Esta problemática de DII supone actualmente uno de los centros de atención de los Estados que ha llevado a cabo diversas normativas que ayuden a solventar este problema de una doble imposición de las diferentes fiscalidades de estos estados en las operaciones económicas.

A lo largo de este, en el que se intenta solventar dicha problemática, se han elaborado diferentes instrumentos que proporcionan soluciones encaminadas a corregir esta DII, podemos identificar en una primera instancia, el diseño de medidas internas que han elaborado los estados con carácter unilateral, en una segunda instancia, encontramos la creación de los conocidos convenios entre países de carácter multilateral. Finalmente, mencionar el objetivo último, que principalmente se está buscando en nuestra comunidad europea, es la conocida armonización fiscal, hemos comentado que es el objetivo de nuestra comunidad europea, ya que como sabemos para formar parte de la Unión europea, es un requisito fundamental para poder formar parte.

Este problema que conocemos como DII, se ha definido tradicionalmente por diversos autores, nosotros vamos a entender la DII como aquella **situación donde se produce una concurrencia en el gravamen de una determinada renta por parte de diferentes autoridades estatales, que consideran como suya dicho derecho de gravamen, y aquí es donde se produce el conflicto entendido como DII.** ¹

Una vez entendido el concepto de DII, hemos de distinguir en sus dos vertientes, una DII jurídica y una DII económica, para ello siguiendo a JOSÉ JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, reconocido inspector de hacienda, podemos entender como:

- **DII Jurídica:** Es aquella situación que se produce cuando una misma persona ha sido grabada más de una vez por el mismo concepto y período. Cuando nos referimos a “mismo concepto y período” nos referimos a ese fenómeno de renta gravable y en el mismo período, es decir, en el mismo momento temporal.
- **DII Económica:** Por otro lado, la DII económica es aquella es cuando afecta a dos personas distintas por la misma renta o patrimonio. ²

Podemos decir que en ambos casos la doble imposición es de carácter económico debido a que se produce por un movimiento económico, movimiento de capitales, pero la diferencia fundamental entre ambas situaciones radica en que en la DI jurídica se requiere la identidad de impuesto, de concepto gravable, de tiempo y de sujeto pasivo, en la doble imposición económica se requiere sólo la identidad de concepto gravable, de tiempo y de impuesto, pero no la identidad subjetiva.

b. Causas y consecuencias.

Encontramos una serie de causas principales de la doble imposición internacional, a continuación, trataremos de explicarlas, así como sus consecuencias.

¹ VV.AA., SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.): FISCALIDAD INTERNACIONAL, 6ª ed., Madrid, 2015, pág. 96.

²

<http://josejavierperezfadon.blogcanalprofesional.es/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-pros-y-contras-ii-parte-doble-imposicion-y-confiscatoriedad/> Consultado el 10 de enero de 2022

Pero antes, hemos de explicar los principios de asignación que existen en las diferentes jurisdicciones estatales a la hora de aplicar sus impuestos. Estos principios son el principio personalista y principio de territorialidad.³

- Principio personalista: Dicho principio se refiere a toda la renta mundial de un residente o nacional del país en cuestión, con independencia de la localización de la fuente de la renta. Dicho principio admite dos posibles modalidades, **residencia y nacionalidad**.

Cuando hablamos de residencia nos estamos refiriendo a que el contribuyente reside en el estado en cuestión, por lo tanto, se encuentra disfrutando de la protección de las autoridades administrativas de dicho estado, por lo que dicho precepto se entiende que justifica el gravamen por renta mundial.

Por otro lado, con la modalidad de nacionalidad, nos referimos a cuando se someten a gravamen a todos los residentes del país que obtienen en su territorio rentas, provocando la realización de actividades públicas, estas actividades están financiadas a través de los tributos cobrados a dichos residentes. Esta modalidad se encuentra actualmente en desuso, pero podemos encontrar países como por ejemplo EEUU donde basan su sistema tributario con este principio de la nacionalidad.

- Principio de territorialidad: Este principio se basa en la sujeción a gravamen las rentas obtenidas por los residentes o no residentes en un territorio con la independencia de la residencia fiscal del contribuyente.⁴

En conclusión, estos son los dos principios de asignación que se encuentran en nuestro actual panorama fiscal, hemos de destacar que los países no se basan únicamente en la aplicación de un solo principio, sí que se trata en una aplicación de forma combinada de ambos, pese a esto es posible afirmar que el principio de territorialidad se encuentra actualmente en una posición de privilegio respecto al otro principio de residencia.

³ RUBIO GUERRERO, JUAN JOSÉ: “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional” En VV. AA, CORDÓN EZQUERRO, TEODORO: Manual de fiscalidad internacional, vol. 1, 3ª ed, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 79.

⁴ SERRANO ANTÓN, Fernando: FISCALIDAD INTERNACIONAL, 6ª ed., ob. cit., pág. 90.

Una vez conocemos cuáles son esos principios en los que se basa la práctica fiscal de los países, vamos a tratar de explicar las causas por las que se produce la doble imposición internacional, conforme vayamos profundizando en la explicación de las diferentes causas observamos por qué se ha explicado en un primer lugar los principios de asignación de los países

En primer lugar, la primera causa que encontramos de la doble imposición internacional se basa en esa variedad de principios de asignación que hemos reflejado anteriormente que utilizan los diferentes países cuando se delimita su soberanía fiscal. Esto se produce porque, como hemos señalado anteriormente, se lleva a cabo una combinación de los dos criterios, el personal y el criterio territorial, bien esa combinación de criterios es la primera causa de la doble imposición, ya que la DII va a surgir cuando un contribuyente se encuentra residiendo en un determinado país, pero sus rentas provienen de otro país distinto. El problema por tanto se produce cuando aparecen las discrepancias en la delimitación tributaria de los países involucrados, es decir, ambos países van a entender bajos sus principios de asignación que son competentes para reclamar el gravamen de esas rentas que el contribuyente ha obtenido, esta situación es la primera causa por la que puede surgir la doble imposición internacional.

En segundo lugar, encontramos otra causa por la que se produce la doble imposición, es cuando hay diferencias entre los países respecto a la forma de determinar las bases imponibles de los contribuyentes. Es decir, hemos de recordar que la **base imponible**, de ahora en adelante BI, entendemos como, *“La base imponible es la magnitud dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible de forma que constituye uno de los elementos esenciales del hecho imponible del IRPF, toda vez que permite cuantificar la renta que constituye objeto de gravamen en el IRPF”*.⁵ Aquí se está señalando que otra posible causa de la aparición de la doble imposición

⁵ VV. AA; MARTÍN QUERALT, JUAN (dir); TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL (dir); ÁLVAREZ MÁRTINEZ, JOAQUÍN (dir); Manual de derecho tributario parte especial, 18º ed.; Editorial Aranzadi, SAU; Cizur Menor; 2021; pág. 34.

internacional puede observarse que se produce cuando diferentes países entienden de forma diferente la base imponible a gravar.⁶

Estas son las dos principales **causas** que provocan la aparición de la DII, la **multiplicidad de criterios de sujeción a las legislaciones fiscales de los países** y, por otro lado, **distintas formas de determinación de las bases imponibles**.

Una vez que conocemos las causas por las que se produce la DII ya somos capaces de observar con detenimiento cuales son las consecuencias que se producen de este fenómeno. Antes de señalar las consecuencias de la DII, hemos de poner de manifiesto que, en materia tributaria, encontramos diferentes normas que prohíben en los distintos países el gravamen de los actos acontecidos en el territorio de un estado por otro. No existe, por tanto, normas que prohíban la DII, únicamente se señala que la DII es el resultado de la interrelación internacional de los países, y por tanto si es conforme al Derecho internacional, la DII se entenderá como “aceptada”

Las consecuencias de la DII, la aparición de este fenómeno siempre produce unas consecuencias nefastas tanto para el contribuyente como para las diferentes relaciones que pueden tener los países, hablamos de estas relaciones de circularización de personas, capitales, tecnologías... Estas consecuencias derivan en una desigualdad en las cargas de los contribuyentes en tanto en cuanto, los contribuyentes que obtienen rentas del exterior se ven en una situación de desigualdad respecto a los contribuyentes que no presentan dicha característica. Esta es una situación que les puede perjudicar enormemente en muchas ocasiones, pero también puede producirse que se obtengan unos determinados beneficios fiscales, de manera intencionada o no, pero serán unos beneficios o en su defecto detrimento en los supuestos de doble imposición.

Como hemos comentado, la DII es una situación lesiva en la circulación de las diferentes relaciones económicas entre los países, ya que la tributación de forma simultánea de una misma renta por parte de diferentes legislaciones fiscales, va a provocar una disminución de las distintas interrelaciones que se producen con el

⁶ VEASE AMBITE IGLESIAS, Ana María y LÓPEZ ARRABE, Carlos: Doble imposición internacional en una economía globalizada., vol. 17/2014, Problemática en la empresa española. Cuadernos de Formación- Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid; 2014, p. 9.

extranjero, por ello es un fenómeno muy importante que debe de ser resuelto, ya que afecta de forma más o menos directa en el nivel de bienestar de las personas, ya que como sabemos vivimos en un mundo globalizado, en el que los países se encuentran estrechamente relacionados, compartiendo materias primas, tecnologías, energías... por lo que todo aquello que suponga un obstáculo para dificultar las relaciones internacionales entre los países va a suponer en detrimento en la economía de aquellos países en los que no sea capaz de solventar dicho problema.

c. Mecanismos de eliminación doble imposición internacional.

Una vez hemos analizado el fenómeno de la DII, qué es, cuáles son sus causas y consecuencias, es momento de entrar a analizar cuáles son los diferentes métodos/formas de eliminar la DII.

Estos son los métodos de **exención e imputación**⁷, también conocidos como mecanismos de coordinación, ambos están encaminados a eliminar la DII o atenuar, hemos de mencionar antes de comenzar a explicar en qué consiste cada uno, que ambos métodos se pueden aplicar tanto de forma unilaterales, bilateral o multilateral, todo ello llevado a cabo, bien por la misma ley nacional del estado, por la utilización de convenios o la existencia de acuerdos internacionales. Hemos de poner de manifiesto que la existencia de convenios internacionales es fundamental para llegar a esa armonización de los diferentes sistemas tributarios de los distintos países, por ello en este trabajo fin de grado también se tratará de analizar los convenios de doble imposición internacional y si existe alguno entre España y Noruega.

Tal es la importancia de estos métodos de eliminación de la DI que, por ejemplo, el modelo de Convenio de la OCDE hace referencia en su mismo modelo de convenio a ellos, en su Artículo 23 A y 23 B, encontramos como la OCDE trata de incorporar estos mecanismos para que sean conocidos por los estados contratantes.

⁷ SERRANO ANTÓN, Fernando: FISCALIDAD INTERNACIONAL, 6ª ed., ob. cit., pág. 98.

i. Método de exención.

El método de exención consiste en gravar la renta exclusivamente en uno de los países participantes, quedando por lo tanto esta misma renta exenta en los restantes países involucrados⁸, de ahí proviene el nombre de dicho método, la exención que se produce de gravar dicha renta en los demás países es el elemento característico de dicho método, hemos de explicar por lo tanto en qué consiste esta exención.

Dicha exención de la renta consiste en la renuncia por parte del estado del gravamen, conforme a su normativa tributaria, a la renta en cuestión, esta exención recae únicamente en aquellos contribuyentes que demuestran tener unas determinadas relaciones con otros Estados diferentes.

Este método de exención se caracteriza por estar fundamentado por el principio de reciprocidad, esto quiere decir que los estados al declarar exentas unas determinadas rentas bajo un supuesto con condiciones, esperan que recíprocamente esto se produzca en los demás países, es decir, los estados buscan establecer una serie de exenciones en aquellos casos que así se establezcan de forma idéntica en otros países.

Las exenciones pueden producirse tanto como las conocidas como exenciones de origen, es decir, la renta queda exenta en el país que se ha producido o también podemos encontrar las conocidas exenciones en destino, que como su propio nombre indica, son aquellas exenciones en las que son el país de residencia del beneficiario, en cualquier caso y a modo de clarificar aún más los dos tipos de exenciones vamos a entender como:

- Exención de origen: La exención de gravamen de la renta se produce aplicando el principio de residencia.
- Exención de destino: Es aquella que se produce la exención en la fuente de la renta.

El método de exención presenta unos inconvenientes, los cuales hemos de mencionar, el primer inconveniente que encontramos es cómo se produce la

⁸ LEFEBVRE, Francis: Memento práctico Fiscal, Edición Francis Lefebvre, Madrid, 2021, pág. 262.

determinación del importe de la renta que deberá estar exento. En segundo lugar, encontramos la problemática referente al régimen que se deberá aplicar respecto a las pérdidas sufridas por los residentes en otro país, básicamente, esta problemática se trata de si se debe considerar como deducibles las pérdidas de los residentes del país en otros países distintos del de su residencia.

Para acabar con el método de exención, hemos de mencionar que los convenios firmados por España encontramos con la aplicación de una exención de destino, debido a que observamos en los convenios que se opta por que el estado de residencia sea aquel que tenga exentas de gravamen las rentas obtenidas en otros países, estos son los que hemos hablado anteriormente, estado de origen de la renta.

ii. Método de imputación.

Por otro lado, encontramos el método de imputación o también conocido como el método del crédito fiscal, este método consiste en incorporar a la base imponible del perceptor, para su gravamen en el Estado de residencia, las rentas o patrimonio que proceden del otro Estado. De la cuota resultante se deduce total o parcialmente el impuesto de la misma naturaleza satisfecho en el extranjero.

Existen dos modalidades:

- Imputación total o íntegra: Cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente;
- Imputación parcial o limitada: Cuando la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero tiene un máximo que es el importe que por dichos rendimientos corresponde pagar en España si se hubiesen obtenido en territorio español.

Por lo general, los convenios en vigor suscritos por España cuando optan por este método de imputación lo hacen mediante la modalidad «limitada», que es la que rige en nuestra actual LIRPF, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, esto lo vemos con claridad cuando acudimos a su artículo 80 cuando se nos dice:

“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.”

Entendiendo pues que se concede la deducción del gravamen que el sujeto haya soportado en el país extranjero.

Pero además, en algunos casos los convenios incorporan cláusulas especiales en materia de doble imposición, sea porque se prevea la deducción de la doble imposición económica, sea porque se establezcan mecanismos de imputación de impuestos no satisfechos efectivamente en virtud de bonificaciones o exenciones en el Estado de la fuente (<< tax sparing>>).⁹

2. IRPF en Noruega

a. Información general.

A continuación, a modo de vía ilustrativa vamos a comenzar a estudiar desde un punto de vista general el modelo de tributación del impuesto de las rentas de las personas físicas de Noruega.

En primer lugar, hemos de destacar que, en Noruega, al igual que en España, los trabajadores deben de realizar una serie de contribuciones a un sistema de seguridad social, nosotros en el presente trabajo vamos a centrarnos en las rentas obtenidas por los trabajadores en Noruega. Bien, al igual que en España los trabajadores que obtengan rentas en el territorio noruego deben de tributar por esos ingresos, exactamente igual que el IRPF español, en cambio en Noruega estos impuestos sobre la renta reciben el nombre de “*Inntektsskatt for enkeltpersoner*”.

El *Inntektsskatt for enkeltpersoner*, de ahora en adelante mencionaremos su traducción al español que no es otra que IRPF, que varía según el nivel de ingresos que

⁹ LEFEBVRE, Francis, Memento práctico Fiscal, Ibidem

tenga el trabajador, es decir, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es de tipo progresivo. En Noruega, le corresponde al empresario el deducir este impuesto sobre la renta como si se tratase del propio estado noruego.

Dicho impuesto se estructura dividiendo la renta en varios elementos diferenciados y la base es diferente según sea cada uno, es decir, los impuestos sobre la renta en el país nórdico se calculan según la base imponible que resulta de aplicar las deducciones a las que se tienen derecho, estas deducciones comprenden:

- **Deducción estándar:** En el que hemos de diferenciar entre el salario y la pensión, en el caso del salario esta deducción corresponderá al 46% del salario bruto, mientras que en el caso de las pensiones supone un 40%.¹⁰
- **Deducción personal:** Es de 58.250 coronas (5.8250€)¹¹
- **Deducción por hijos a cargo:** En el caso del primer hijo la deducción es de 25.000 coronas (2.500€) y por el segundo y los siguientes de 15.000 coronas (1500€).¹²
- Además de una serie de deducciones para la agricultura, por discapacidad... etc, las cuales no vamos a entrar a analizar debido a que el supuesto planteado no entrará a conocer tales situaciones en los que sea necesario aplicar dichas deducciones.

Una vez que se ha calculado la BI reduciendo las deducciones expuestas se aplica las tasas, una tasa base que se llama *felleskatt*, el cual varía según la zona de Noruega en la que vivas, para el año 2022 es del 22% pero para aquellos contribuyentes que residan en la zona norte de Noruega será del 18,50%.¹³

¹⁰ <https://www.skatteetaten.no/en/rates/minimum-standard-deduction/> Consultado el 1 de febrero.

¹¹ <https://www.skatteetaten.no/en/rates/parental-allowance-childcare-expenses/> Consultado el día 8 de febrero.

¹² <https://www.skatteetaten.no/en/rates/parental-allowance-childcare-expenses/> Consultado el día 8 de febrero.

¹³ <https://www.smartepenger.no/skatt/657-skattesatser> Consultado el 8 de febrero.

Y, por otro lado, se aplicarán a su vez una serie de tipos impositivos escalonados en función de la renta:

Cuadro 1: Tipos impositivos Noruega.

TRAMO	INGRESOS ANUALES	TASA IMPUESTO
	NOK 0-184.800	0
1	NOK 184.800-260.100	1,7%
2	NOK 260.100-651.250	4%
3	NOK 651.250-1.021.550	13,2%
4	NOK1.021.550- MAYOR	16,2%

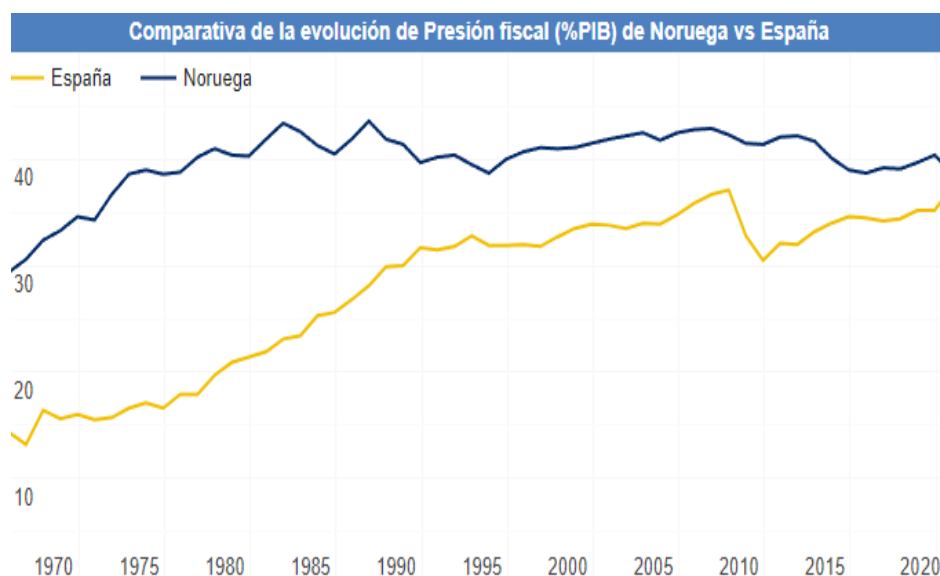
Fuente: elaboración propia.

(Lise, 2021) 1€= 10 NOK (coronas noruegas). Esto es principalmente una aproximación, el tipo de cambio corona/euro está constantemente cambiando, pero generalmente se mantiene estable con dicho tipo de cambio.

Antes de terminar de analizar el impuesto sobre la renta en Noruega, vamos a realizar una comparativa de la carga impositiva que podemos encontrar en Noruega con respecto a España.

En este gráfico podemos observar una comparativa en la evolución de la presión fiscal en porcentaje respecto al PIB entre España y Noruega.

Gráfico 1: Comparativa de la evolución de Presión fiscal (%PIB) de Noruega vs España.



Fuente: Datosmacro.¹⁴

A la vista del presente gráfico encontramos que la presión fiscal en Noruega es del 38,8% del PIB, mientras que en España es del 37.3% del PIB, ambos son países con una alta presión fiscal, esto es un punto interesante a analizar ya que datos tan ilustrativos del nivel económico de un país como el salario medio arrojan datos como que en España el salario medio en el año 2020 fue de 26.934€ mientras que en Noruega fue de 58.508€, salarios muy dispares pero la presión fiscal en ambos países es muy pareja, esta es una cuestión que quería dejar reflejada en el presente trabajo a modo de ilustración para conocer aún más la situación de nuestro país con respecto a grandes potencias económicas como lo son Noruega en la zona Euro.

b. Residencia en Noruega.

Con el objetivo de lograr una mayor clarificación y conocimiento del país nórdico, hemos de conocer cómo va a ser la forma de obtención de residencia y los trámites que los individuos deben de llevar a cabo para su obtención.

Para poder considerarse residente fiscal en noruega las personas físicas serán consideradas como tales cuando residan en Noruega más de 183 días al año.

Principalmente, vamos a enfocar dicho análisis desde el punto de vista que nos importa, no es otro que tratar de obtener una residencia en Noruega siendo un ciudadano español, para ello hemos de distinguir:

- Un ciudadano proveniente de España puede permanecer en Noruega durante 3 meses en calidad de turista y hasta 6 meses si se encuentra en búsqueda de trabajo. Si nos encontramos ante este último supuesto, el individuo ha de ponerse en contacto con la Dirección general de extranjería y exponer su situación, realmente en esta opción no se está obteniendo la residencia en Noruega.

¹⁴

<https://datosmacro.expansion.com/paises/comparar/noruega/espana?sector=Presi%C3%B3n+fiscal+%28%25PIB%29&sc=XE75#tbl> Consultado el 8 de febrero.

- Por otro lado, si un ciudadano español desea residir por un mayor tiempo que el anteriormente expuesto, tiene la obligación de registrarse dentro del plazo de 3 meses desde su llegada a Noruega a través de la “UDI”, es el organismo encargado de la administración de la inmigración en Noruega.¹⁵

Dentro de ese mismo plazo, se deberá de acudir a una comisaría en Noruega para dejar constancia de donde se va a residir, todo este trámite tiene como fin obtener el número de identificación personal que debe de poseer todas aquellas personas que vivan y trabajen en Noruega, en español se le conoce como “número de nacimiento, allí se le conoce como *Fødselsnummer*. Este es el número de identificación único para cada individuo que lo tendrá toda su vida, se trata de 11 números y además se mostrará su fecha de nacimiento. Se trata en definitiva de un instrumento parecido a nuestro DNI.

Estas son las dos formas de obtener la residencia en Noruega, vemos una clara diferencia entre la primera forma y la segunda, donde la segunda opción requiere de mucho más trámites y recursos, pero la obtención de del *Fødselsnummer* es fundamental para obtener la residencia permanente en Noruega, por lo que la primera opción no podemos clarificarla de la obtención de la condición de residente en Noruega, por lo tanto, hemos de hablar que para obtener la condición de residente en Noruega hemos de estar en posesión del *Fødselsnummer*.

Como hemos visto, para la obtención de dicho número de identificación hemos de tener un trabajo en Noruega, para ello, un extranjero que desea trabajar en Noruega debe tener una tarjeta de impuestos, también conocida como tarjeta fiscal para trabajadores extranjeros. Esta tarjeta fiscal es muy importante, ya que, para poder aplicarse las tasas del IRPF mencionadas anteriormente, hemos de estar en posesión de la tarjeta fiscal cuando se es un empleado extranjero, en caso de estar trabajando en Noruega y no tener esa tarjeta de impuestos, la misma empresa que te ha dado el trabajo

¹⁵<https://www.udi.no/en/about-the-udi/about-the-udi-and-the-immigration-administratio/who-does-what-in-the-immigration-administration/> Consultado el 20 de abril. La UDI, traducida a nuestro idioma es la dirección de inmigración, se trata de aquel organismo como hemos comentado que se encarga de la inmigración en Noruega. La UDI tiene la tarea de facilitar la inmigración legal y con el fin último de garantizar que aquellos que cumplan los requisitos puedan ir a Noruega, además, también realizan actividades de control de la inmigración y tratan de evitar abusos del sistema ante los inmigrantes.

deberá de deducir el 50% de los ingresos del trabajador. Para obtener esta tarjeta fiscal podemos optar por dos formas diferentes para su obtención:

- Solicitar a la propia empresa que solicite la tarjeta de impuestos.
- Completar el modelo RF-1209 para la solicitud de la tarjeta fiscal para ciudadanos extranjeros y este modelo presentarlo ante la Agencia Tributaria Noruega.

Estas autoridades fiscales crearán un número de identidad noruega para los trabajadores cuando se solicita dicha tarjeta fiscal, no hemos de confundir dicho número de identificación con el anterior Fødselsnummer, ya que este número de identificación es provisional, solamente es útil para la tramitación de aquellas cuestiones relativas con la administración tributaria, en cambio el Fødselsnummer supone la obtención de un número oficial de identificación noruego equiparable con nuestro documento de identidad y cómo podemos entender, una vez obtenido el Fødselsnummer, ese número de identidad dado por la administración tributaria se eliminará y se comenzará a utilizar el Fødselsnummer.

3. Convenios de doble imposición internacional.

Antes de comenzar a analizar el convenio Hispano Noruego, el cual es principalmente un objeto clave para esta elaboración de este trabajo fin de grado, hemos de comenzar a introducir esta figura conocida como los convenios de doble imposición internacional firmados entre países.

a. Concepto, naturaleza, estructura de los CDI.

Concepto:

Para remitirnos al concepto de un convenio internacional hemos de referirnos a ellos como la figura jurídica que realmente se ha de utilizar, los convenios internacionales son un tratado internacional, aceptando al concepto que nos proporciona Ministerio de asuntos exteriores, Unión Europea y cooperación definen los tratados internacionales como “*Un Tratado Internacional es un acuerdo celebrado por escrito*

entre Estados, o entre Estados y otros sujetos de derecho internacional, como las organizaciones internacionales, y regido por el Derecho Internacional.”¹⁶

Entendiendo pues los tratados internacionales como acuerdos celebrados entre Estados u otros sujetos de DI, regidos por las normas establecidas en el marco internacional, esto es de especial importancia para el análisis de la figura de los convenios internacionales. Esto es muy importante puesto a que los convenios internacionales, como tratados internacionales se encuentran regulados bajo el derecho internacional, en este caso los convenios internacionales se encuentran regulados bajo la conocida Convención de Viena, la cual si realizamos una consulta en su documentación encontramos otro paso más para conocer la figura de estos CDI

La Convención de Viena en su artículo 2 apartado a) encontramos otra definición importante para conocer qué son los tratados internacionales, definiéndolos como *“a) se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;”*

Naturaleza:

De estas dos definiciones, podemos entonces entender cuál es la naturaleza de los Convenios, podemos entender que los convenios se tratan de acuerdos internacionales entre estados, sujetos de DI bajos las normas de este mismo DI, en el que se produce por tanto, hablando de los CDI, una renuncia de la soberanía fiscal, con el objetivo último de garantizar a sus contribuyentes de la anterior definida DII.

Si atendemos a la propia naturaleza de los convenios, podemos deducir que tales actos presentan además un objetivo inherente y complementario al de evitar la DII, y no es otro que fomentar las relaciones internacionales entre los países contratantes de dicho convenio. Esto es algo que podemos ver reflejado en el mismo portal del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en el cual encontramos: *“La existencia de los convenios*

¹⁶

<https://www.exteriores.gob.es/es/ServiciosAlCiudadano/TratadosInternacionales/Paginas/index.aspx> Consultado el 10 de febrero.

para evitar la doble imposición (CDI) es esencial para promover las inversiones exteriores, bien sean extranjeras en España o de capital español en el exterior, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la fiscalidad de dichas inversiones.”¹⁷

Como vemos en esta misma definición que nos proporciona la propia AEAT, entiende a los convenios como unos instrumentos que permiten atraer inversiones extranjeras, así como que el capital español pueda promoverse en inversiones en el exterior, por ello esta afirmación nos permite determinar con rotundidad que, por tanto, los CDI presentan pues dos objetivos derivados de su naturaleza:

- Eliminación de la DII.
- Fomentar las relaciones internacionales.

Bien, para concluir pues la naturaleza de los CDI, vamos a sintetizar en unos puntos las ideas expuestas anteriormente, nos hemos remitido la Convención de Viena para determinar que los CDI se tratan de tratados internacionales, elaborados por dos o más países, que persiguen evitar la DII y fomentar las relaciones internacionales.

Estructura:

Antes de explicar cuál es la estructura que presentan los convenios internacionales, hemos previamente dar a conocer que los convenios en nuestra actualidad presentan dos tipos que son los más utilizados entre los países, estos son:

- El Convenio modelo de la OCDE.
- El Convenio modelo de la ONU.

¹⁷ <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>
Consultado el 14 de febrero.

El Convenio modelo de la OCDE:

Comencemos a estudiar el convenio modelo de la OCDE sobre el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. La OCDE con el objetivo de otorgar una normativa común que aporte una serie de soluciones comunes aplicables a las diferentes situaciones fiscales de los contribuyentes que realicen diversas actividades de carácter económico en otros países distintos. Este es el principal objetivo por el que la OCDE ha elaborado un convenio modelo, el conocido como “El Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Capital de la OCDE”

La OCDE ha publicado hasta el momento 4 modelos de convenio, en los años 2000-2010-2014 y finalmente el año 2017. Actualmente este es el modelo de convenio vigente y por lo tanto va a ser el objeto del análisis sobre cómo es este modelo marco, para ello vamos a obtener la información de la versión abreviada del 21 de noviembre de 2017, traducida por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

En primer lugar, el modelo de Convenio de la OCDE comienza con una introducción en la que principalmente:

1. Realiza una definición de la DI, la cual define como *“La doble imposición jurídica internacional puede definirse, en términos generales, como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio. Son tan conocidos sus perjudiciales efectos para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación de de los obstáculos que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países”*.¹⁸
2. Establece que la principal motivación de los países que se encuentran como miembros, los cuales han ido demandando a lo largo del tiempo una normativa

¹⁸ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, Madrid,2012, pág. 15

la cual ayude a garantizar que los contribuyentes tengan una serie de soluciones comunes en los supuestos similares o iguales en los casos de DI.¹⁹

3. Por lo que el anterior precepto, es principalmente el principal objetivo de este modelo de convenio, que como bien dice la OCDE “*que 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*”²⁰. Por lo cual queda claro que los países en los supuestos que lleguen a contratar nuevos convenios o modifiquen sus ya existentes, deben de ajustarse a dicho modelo de Convenio.

En dicha introducción ya podemos ir observando cuál es la naturaleza que tiene dicho modelo, que como su propio nombre indica y en resumidas cuentas, se trata de un modelo, una ruta de guía para que los países lo utilicen y en la elaboración de sus convenios traten de, cito a la OCDE, “*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*”.²¹

En segundo lugar, en dicho modelo se realiza un análisis de los antecedentes históricos sobre los avances que han ido apareciendo a lo largo de la historia en la eliminación de la doble imposición mediante convenios bilaterales o bien mediante medidas unilaterales.

Si nos remontamos hasta la época de 1955 donde la OCDE entonces conocida como la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), llevó a cabo la aceptación del 25 de febrero de 1955 la entonces primera recomendación respecto a la DI, esta fue una primera aproximación a la eliminación de la DI ya sea por medio de

¹⁹ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., Ibidem

²⁰ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., Ibidem

²¹ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., Ibidem

acuerdos bilaterales entre los países o medidas unilaterales. Esto fue un acontecimiento que conlleva un gran avance para la materia debido a que en dicha época la existencia de de convenios entre países era escasa pese aunque con anterioridad a la existencia de esta recomendación de la entonces OECE, como el primer convenio bilateral elaborado por la Sociedad de Naciones en el año 1928, como los modelos de convenio de México de 1943 y el de Londres de 1946, pero como bien expone la OCDE en el modelo de convenio tributario, *“Sin embargo, ninguno de estos Modelos reciben una aceptación completa y unánime. Por otro parte presentan importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales”*.²²

Como se estaba viendo la dependencia y necesidad de los países en este período, cada vez era más necesaria la existencia de medidas para evitar la DI, era imprescindible que, todos los países que entonces conformaban la OECE, llevaran a cabo medidas con la finalidad de acordar acuerdos entre ellos, era necesario encontrar con unas reglas en las que todos se acatan a ellas, por lo que en 1963 la OCDE elaboró, tras cuatro informes previos, el conocido “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio”, como vemos cada vez más nos vamos a aproximando más a la figura que estamos estudiando en nuestros días. Esto fue muy importante debido a que el 30 de julio de 1963 fue cuando el Consejo de la OCDE aconsejó, o como bien nos dice el texto *“exhortó a los Gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio al revisar o concluir convenios bilaterales entre ellos”*²³, que como bien sabemos el verbo tiene el significado de *“TR. Incitar a alguien con palabras, razones y ruegos a que haga o deje de hacer algo.”*²⁴, esto fue bajo mi punto de vista especialmente importante, ya que como hemos observado a lo largo del tiempo vivimos en un entorno cambiante, con la aparición constante de cambios en los países, eso fue muy importante para que este proyecto de convenio fuese el que motivó a un constante cambio y evolución de, incluso nuestros actuales modelos de convenio, retomando a que el proyecto de convenio pudiese ser revisado en cualquier momento posterior, esto

²² CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., pág. 16.

²³ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., Ibidem.

²⁴ <https://www.rae.es/desen/exhortar> Consultado el 22 de febrero. Este significado es muy importante porque la OCDE lo que trataba era de incitar a los países a que lleven a cabo medidas para evitar la DI, por ello la OCDE previó que el proyecto de Convenio pudiese ser revisado en cualquier momento posterior.

propició que toda la experiencia obtenida, el sucesor del Comité Fiscal el cual es el Comité de Asuntos Fiscales, en 1977 publicó un nuevo Modelo de Convenio y Comentarios.

Con la tendente globalización, la OCDE se adaptó a este nuevo período que estaba aconteciendo y en 1991 el Comité de Asuntos Fiscales adoptó, cito textualmente “ *un Modelo de Convenio revisable que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar una revisión completa*”²⁵, es decir, el modelo de convenio que se estaba construyendo se basaba en la idea de una constante adaptación a la nueva realidad que iba produciendo a lo largo del tiempo, todo ello provocó que en 1992, se publicó el Modelo de Convenio en formato de hojas sueltas, que según la OCDE “*A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Modelo de Convenio de 1977, el modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general sino más bien el primer paso de un proceso continuo de revisión*”.²⁶

Esto ha provocado que desde entonces el modelo de convenio haya sido revisado y actualizado hasta un número de diez ocasiones, y esta última la de 2017 es con la que vamos a estudiar la estructura que posee.

Tras esta introducción repasando de la forma más breve posible la historia del modelo de Convenio de la OCDE, vamos a estudiar mediante el índice del Convenio la estructura que posee y nos vamos a detener en algunos puntos que considero importantes para la realización de este trabajo, debido a que como sabemos España es miembro de la OCDE desde la creación de la misma en 1961²⁷, y utiliza para la elaboración de los convenios internacionales, especialmente con el de Noruega, que también es un miembro de la OCDE y por tanto, ambos van a seguir este modelo de

²⁵ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., pág. 17.

²⁶ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., Ibid.

²⁷

<http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/ques2/Paginas/Publicaciones.aspx>
Consultado 22 de febrero.

convenio, que como veremos más adelante en el análisis del convenio España-Noruega, observaremos la similitud con el índice que vemos a continuación:

Índice del Convenio	
TÍTULO Y PREÁMBULO	
Capítulo I	
ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO	
Artículo 1.	Personas comprendidas
Artículo 2.	Impuestos comprendidos
Capítulo II	
DEFINICIONES	
Artículo 3.	Definiciones generales
Artículo 4.	Residente
Artículo 5.	Establecimiento permanente
Capítulo III	
IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS	
Artículo 6.	Rentas inmobiliarias
Artículo 7.	Beneficios de actividades económicas
Artículo 8.	Transporte Internacional marítimo y aéreo
Artículo 9.	Empresas asociadas
Artículo 10.	Dividendos
Artículo 11.	Intereses
Artículo 12.	Ganones
Artículo 13.	Ganancias de capital
Artículo 14.	[Suprimido]
Artículo 15.	Renta del trabajo por cuenta ajena
Artículo 16.	Honorarios de consejeros
Artículo 17.	Artistas y deportistas
Artículo 18.	Pensiones
Artículo 19.	Función pública
Artículo 20.	Estudiantes
Artículo 21.	Otras rentas
Capítulo IV	
IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO	
Artículo 22.	Patrimonio
Capítulo V	
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	
Artículo 23A.	Método de exención
Artículo 23B.	Método de Imputación o de crédito fiscal
Capítulo VI	
DISPOSICIONES ESPECIALES	
Artículo 24.	No discriminación
Artículo 25.	Procedimiento amistoso
Artículo 26.	Intercambio de Información
Artículo 27.	Asistencia en la recaudación de Impuestos
Artículo 28.	Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
Artículo 29.	Derecho a los beneficios del Convenio
Artículo 30.	Extensión territorial
Capítulo VII	
DISPOSICIONES FINALES	
Artículo 31.	Entrada en vigor
Artículo 32.	Denuncia

28

Aspectos que destacar del Modelo de la OCDE:

En este índice, vemos la estructura básica que posee el modelo de convenio de la OCDE y que se va a basar el convenio España-Noruega, pero antes de comenzar a analizar el Convenio modelo de la ONU, me gustaría clarificar una serie de conceptos que aparecen en el índice de este modelo de la OCDE, son tales como:

- *Artículo 24: No discriminación.*

Cuando estamos refiriéndonos a la no discriminación, hemos de poner de relieve que nos encontramos ante un contexto específico, en este caso nos encontramos ante un contexto de materia fiscal.

En dicho artículo, la OCDE con el principio de no discriminación está poniendo de relieve que los estados contratantes se obligan mutuamente a proporcionar un trato fiscal de forma análoga a sus residentes nacionales a los siguientes sujetos:

²⁸ CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Organisation for Economic: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales IEF, ed 2017, ob. cit., págs. 31 y 32.

- a) A los residentes fiscales en dichos Estados, con independencia de la nacionalidad de estos.
 - b) A los EP de un Estado situados en el otro Estado, por comparación a la legislación fiscal aplicable a cualquier empresa residente que realice la misma actividad.
 - c) A las empresas que realicen su actividad en un Estado, con independencia de que los accionistas de estas sean residentes en el otro Estado y por comparación a la legislación fiscal aplicable a las empresas del primer Estado con accionariado residente.
 - d) Los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, que deben gozar de las mismas condiciones en términos de deducibilidad fiscal a los pagados a un residente «para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa».
- *Artículo 25: Procedimiento amistoso.*

Este Artículo establece el procedimiento amistoso, es una herramienta adicional a los propios recursos internos de cada estado cuando afecte a los CDI, es decir, se establece que cualquier residente fiscal en los estados contratantes del convenio, puedan llevar a cabo un procedimiento amistoso cuando la parte denunciante considere que los estados contratantes o cualquiera de ellos ha llevado a cabo alguna medida que ha implicado una adopción indebida del CDI.

Encontramos en el informe de la acción 14 del proyecto BEPS una serie de estándares mínimos que deben de asegurar estos procedimientos amistosos, estos estándares mínimos son:

- Los países deberían de asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo oportunamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos;

- Los países deben garantizar que los procedimientos administrativos fomentan la supresión y resolución oportuna de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios y;
- Los países deben garantizar que los contribuyentes que cumplan los requisitos del apartado 1 del artículo 25 (se refiere al Modelo de convenio tributario de la OCDE) podrán acceder al procedimiento amistoso.²⁹

El procedimiento amistoso también se establece para la resolución de dudas y/o discrepancias que se puedan presentar en los casos de doble imposición que no se encuentren regulados por el CDI, esto es muy importante debido a que como hemos visto anteriormente, el modelo de convenio de la OCDE se basa en una constante actualización.

En España, se regulan estos procedimientos amistosos mediante el reglamento 1974/2008, de 28 de noviembre, Por El Que Se Regula La Concesión Directa De Una Subvención a Las Comunidades Autónomas Para La Ejecución Urgente De Actuaciones De Clausura De Vertederos Ilegales.

- *Artículo 26: Intercambio de información.*

En este precepto encontramos a las normas sobre el intercambio de información o también conocido como asistencia mutua entre los estados contratantes del CDI. Aquí se establece que dichos Estados haya un intercambio de información, no solamente para una correcta utilización del CDI, sino que además ayudan a prevenir el fraude y la evasión fiscal.

Este intercambio de información que se produce entre los estados puede tener diversos orígenes, ya sea de forma espontánea, mediante solicitud o de forma automática.

Además, hemos de señalar que este intercambio de información está sometido a muy altas cautelas y restricciones, tales como el secreto y a la confidencialidad que

29

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108 Consultado el 25 de febrero.

deben de poseer los funcionarios que estén llevando a cabo este intercambio de información.

- *Artículo 27: Asistencia en la recaudación de impuestos.*

Aquí nos estamos refiriendo a la asistencia mutua en la recaudación de aquellos impuestos debidos a cualquiera de las administraciones de los países contratantes del CDI.

Entendemos el término de asistencia en la recaudación de impuestos o de asistencia mutua como aquel conjunto de acciones, ya sea de asistencia, colaboración, cooperación, que los estados reciban o lleven a cabo con el otro país contratante del CDI.

- *Artículo 28: Miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares.*

Este artículo es cuanto menos importante a tener en cuenta, debido a que, en el modelo de la OCDE, citando literalmente, se nos dice “*Las disposiciones de este convenio no afectarán a los privilegios fiscales conferidos a los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares conforme a los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales*”

Aquí lo que se nos está queriendo decir es que para en los casos de miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares hemos de acudir al DI o aquellos acuerdos especiales que existan entre los estados.

- *Artículo 29: Derecho a los beneficios del Convenio.*

Finalmente, en este artículo se nos habla como los estados contratantes declaran de forma expresa cuales son las causas de sujeción a los beneficios del convenio que en su caso se esté llevando a cabo.

Bien una vez analizado estos artículos que consideraba importante, entraremos más adelante plenamente en el estudio de los artículos que nos sea necesario para la realización del supuesto Teórico-Práctico, como por ejemplo el artículo en el que se nos habla del residente, el artículo 6 de las rentas inmobiliarias... etc pero esto solamente tendrá sentido en estudiarlo una vez que nos encontremos con el supuesto, ya que no

tendría ninguna función didáctica estudiarlos en este momento para posteriormente revisarlos en el caso. Por lo que en estos momentos carece de sentido ahondar más en este modelo de Convenio de la OCDE.

El Convenio modelo de la ONU.

En segundo lugar, como hemos realizado con el convenio modelo de la OCDE, vamos a realizar ese mismo análisis del modelo convenio presentado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Hemos de comentar antes de comenzar que el análisis de este modelo de convenio no se va a realizar con la misma profundidad que la del convenio de la OCDE, ello es debido a que como hemos comentado en el mismo análisis del modelo de convenio de la OCDE, el objeto de estudio de este trabajo radica en los países de España y Noruega, ambos países cuyo convenio objeto de estudio se ha elaborado mediante el modelo de convenio de la OCDE, por lo que considero que, pese a ser interesante, no es necesario realizar este tipo de análisis tan profundo de dicho modelo. También es necesario comentar que no hemos de analizar el modelo Convenio de la ONU como un ente ajeno al modelo convenio de la OCDE, al contrario, son procesos que como veremos se han ido realizando paralelamente debido a los grandes cambios que se han ido produciendo a lo largo de la historia en materia fiscal internacional.

Una vez señalado este punto, comenzaré a realizar el análisis del **Modelo Convenio de la ONU**.

Al igual que el convenio modelo de la OCDE, el modelo de convenio de la ONU, se fundamentan en el objetivo común de: la eliminación de de la doble tributación internacional, pero esto no quiere decir que ambos modelos sean iguales, al contrario, posteriormente realizaremos una comparativa para determinar en qué se diferencian y qué semejanzas presentan ambos modelos, pero como primer punto de partida hemos de tener claro que ambos tratan de evitar la doble imposición internacional mediante la realización de de un modelo de acuerdos fiscales bilaterales.

Realizando un repaso histórico de la aportación de la ONU en materia de eliminación de la DI, en 1980 se publicó la conocida “*Convención modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en*

desarrollo”, que fue precedida en 1979 por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (el Manual) ³⁰

En dicho “manual” actuaba un conocido grupo de expertos que en el 28 de abril de 1980 pasó a llamarse “*Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación*”

No será hasta 1990 cuando ese Grupo ad hoc de Expertos empezó a darse cuenta de los grandes cambios que se estaban produciendo en el ambiente económico y por lo tanto, también en el fiscal y sobre todo fiscal internacional, ello era debido a el intercambio constante de capitales que se estaba produciendo entre países, lo cual estaba provocando que esas relaciones que se estaban ocurriendo provocaron grandes problemas fiscales para los países y también para los contribuyentes, un problema conocido por todos son la aparición de los conocidos **“paraísos fiscales”**.

Antes de continuar me gustaría realizar una pequeña definición de paraísos fiscales, para ello vamos a acudir a la propia AEAT;

“La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30), contiene la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

Respecto de la definición de paraíso fiscal sus apartados 1 y 2 establecen:

“1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

- 1. La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.*

³⁰ ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES, Departamento: Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión 2011, Naciones unidas, Nueva York, 2013, pág. 8.

2. *Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.*
3. *Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales."*³¹

Por lo tanto, podemos encontrar una serie de características especiales que poseen los paraísos fiscales:

- Estos lugares presentan prácticamente nula o muy baja fiscalidad.
- En dichos países normalmente nos podemos encontrar con una legislación financiera y mercantil muy laxa.
- Ausencia de controles.
- Inexistencia de convenios de doble imposición.

Ahora bien, no solamente las personas jurídicas que es la situación más habitual, sino que puede ocurrir que las personas físicas también utilicen a los paraísos fiscales como un método para evitar contribuir por las actividades económicas buscando siempre obtener unas tasas impositivas más favorables a sus intereses, consiguiendo una imposición bien sea escasa o prácticamente nula, pero hemos de tener claro según que sea una persona jurídica o física mediante el uso de paraísos fiscales está persiguiendo unas finalidades totalmente distintas;

Las personas jurídicas van a tratar de obtener una exoneración de sus rentas, aplazar el pago de los impuestos, la reclasificación de las rentas obtenidas o bien una disminución de las bases imponibles.

En cambio, las personas físicas el objetivo último que están persiguiendo mediante los paraísos fiscales es fundamentalmente lo que ya hemos comentado, obtener una imposición nula o escasa, pero en materia de la obtención de rentas, en materia de sucesiones o patrimonio.

31

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-socios-participes-instituciones/relacion-paises-territorios/definicion-paraiso-fiscal.html> Consultado el 10 de marzo.

No obstante, las instituciones de los estados conocen dicha problemática, e incluso los ordenamientos propiamente internos de los estados han reaccionado duramente ante dicha problemática, por lo que cada vez se está volviendo una situación más difícil de conseguir para los infractores, ya que encontramos multitud de medidas, cada vez incluso más numerosas que atacan de lleno tal problemática fiscal internacional.

Finalmente, hemos de destacar que la OCDE de forma periódica da a conocer una serie de listas de paraísos fiscales, dándoles a entender a modo de aviso, que deben de reformar sus actuales sistemas fiscales con la posibilidad de que la OCDE aplique una serie de sanciones contra dichos países en el supuesto que no lleve a cabo dicha regularización.

A continuación, voy a presentar una lista publicada por la propia UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales publicada el 24 de febrero de 2022, dicha lista está compuesta por:

- Samoa Americana.
- Fiyi.
- Guam.
- Palaos.
- Panamá.
- Samoa.
- Trinidad y Tobago.
- Islas Vírgenes de los Estados Unidos.
- Vanuatu.³²

Continuando con la explicación histórica del modelo, junto a la existencia de estos paraísos fiscales y a la creciente y comentada anteriormente globalización, que como sabemos la OCDE continuaba actualizando su propio modelo de convenio, mientras que el modelo de convenio de la ONU se estaba quedando desfasado, por lo que era necesario que este grupo de expertos ad hoc también continuará realizando

³² <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> Consultado el 10 de marzo.

constantes revisiones al modelo de convenio de la ONU de 1980 y como resultado se produjo la publicación en el año 2001 de otra y actualizada versión del modelo convenio de la ONU, así como también otra nueva versión del “manual” que se publicó en el año 2003, dicho modelo de convenio del año 2001 es la base por la que se llevan a cabo las distintas actualizaciones que se llevan a cabo dicho modelo, como lo fue la última actualización que se llevó a cabo, la cual se llevó a cabo en el año 2011 y resulta didáctico comentar en que se basa esta “última” actualización, tomaremos expresamente lo expuesto por la propia ONU en su web:

“Las principales actualizaciones del modelo de la ONU son: (1) que establece el arbitraje obligatorio vinculante, cuando una disputa no puede resolverse en el marco del Procedimiento de Acuerdo Mutuo de costumbre, (2) confirma y aclara la importancia del intercambio de información bajo el Modelo de Naciones Unidas, (3) que establece las normas bajo las cuales los Estados pueden ayudarse mutuamente en la recaudación de impuestos, (4) se dirige a la evasión de impuestos relacionados con la posible imposición de las plusvalías, y (5) se trata de ingresos por servicios personales independientes en línea con el modelo de la OCDE.

El Comité también abordó otras áreas importantes de su trabajo, incluyendo el Manual Práctico sobre precios de transferencia para los países en desarrollo. El proyecto de Manual completo se espera que sea aprobado en la sesión de 2012, la prestación de asistencia muy necesaria a los países en desarrollo en la aplicación práctica del principio de plena competencia.

También se examinó su labor futura, incluida la agenda de su sesión de 2012. Se decidió dedicar una atención considerable al Manual de Precios de Transferencia, así como el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales. El Comité también decidió establecer un Grupo de Trabajo sobre Cuestiones de tratados de impuestos relativos a los mecanismos de cambio climático, incluyendo los permisos de emisión y de crédito como el Mecanismo de Desarrollo Limpio. La siguiente sesión anual se celebrará del 15 hasta 19 octubre de 2012 en Ginebra.” (Nueva Revisión Adoptada Del Modelo De Naciones Unidas Sobre La Doble Tributación | Naciones Unidas, 2013).³³

³³ <https://www.un.org/es/desa/doble-tributacion> Consultado el 11 de marzo.

He querido exponer estas modificaciones que se realizaron en el año 2011 para poner de manifiesto cual es mi opinión sobre el modelo convenio de la ONU, que pese al igual que el modelo convenio de la OCDE, también posee un sistema de comentarios en las disposiciones de sus artículos, pero considero que el modelo de la OCDE presenta una mayor actualización a la realidad fiscal de nuestros tiempos, por lo que considero que es insuficiente este sistema de comentarios si no se realizan las consiguientes actualizaciones en las que el convenio pase a regular puntos controvertidos en los que se haya puesto fijación.

A continuación, al igual que en el modelo de la OCDE, vamos a visualizar la estructura que presenta el modelo convenio de la ONU;

ÍNDICE DE LA CONVENCIÓN		CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS
TÍTULO Y PREÁMBULO		
CAPÍTULO I		
ÁMBITO DE LA CONVENCIÓN		
Artículo 1	Personas comprendidas	
Artículo 2	Impuestos comprendidos	
CAPÍTULO II		
DEFINICIONES		
Artículo 3	Definiciones generales	
Artículo 4	Residente	
Artículo 5	Establecimiento permanente	
CAPÍTULO III		
TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS		
Artículo 6	Ingresos procedentes de bienes inmuebles	
Artículo 7	Beneficios de las empresas	
Artículo 8	Navegación marítima, interior y aérea (variantes A y B)	
Artículo 9	Empresas asociadas	
Artículo 10	Dividendos	
Artículo 11	Intereses	
Artículo 12	Cánones o regalías	
Artículo 13	Ganancias de capital	
Artículo 14	Servicios personales por cuenta propia	
Artículo 15	Servicios personales por cuenta ajena	
Artículo 16	Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel	
Artículo 17	Profesionales del espectáculo y deportistas	
Artículo 18	Pensiones y pagos por seguros sociales (variantes A y B)	
Artículo 19	Servicios oficiales	
Artículo 20	Estudiantes	
Artículo 21	Otros ingresos	
		CAPÍTULO IV
		TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL
		Artículo 22 Capital
		CAPÍTULO V
		MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN
		Artículo 23 A Método de exención
		Artículo 23 B Método de descuento
		CAPÍTULO VI
		DISPOSICIONES ESPECIALES
		Artículo 24 No discriminación
		Artículo 25 Procedimiento de acuerdo mutuo (variantes A y B)
		Artículo 26 Intercambio de información
		Artículo 27 La asistencia para la recaudación de impuestos
		Artículo 28 Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares
		CAPÍTULO VII
		CLÁUSULAS FINALES
		Artículo 29 Entrada en vigor
		Artículo 30 Terminación

³⁴ ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES, Departamento: Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión 2011, Naciones unidas, Ibid., pág. 17 y 18.

Comparativa modelo Convenio OCDE y ONU.

Como hemos comentado anteriormente, es importante señalar las principales similitudes y diferencias que existen entre el modelo de la OCDE y el modelo de la ONU.

La primera y gran diferencia que podemos observar es el propio nombre de los distintos modelos, el modelo convenio de OCDE se denomina Modelo Tributario sobre la renta y patrimonio, mientras que el modelo de la ONU se denomina Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, esta diferencia es muy significativa ya que pese a perseguir ambas un mismo objetivo, tienen unas denominaciones distintas entre ellas.

Continuando con la comparativa, vemos que desde el capítulo I-II son prácticamente idénticos, pero ya en el capítulo III encontramos ya diferencias, en el convenio modelo de la ONU este se denomina “Tributación de los ingresos”, mientras que en el modelo de la OCDE este pasa a denominarse “Imputación de rentas”, al igual que ocurre con el capítulo IV.

Ahora me gustaría pasar a una diferencia fundamental, es la que podemos encontrar en el capítulo V, el estudiado anteriormente y conocido como “Métodos para eliminar la doble imposición”, aquí podemos encontrar que el artículo 23, se encuentra dividido en dos apartados, en dos métodos, el A y el B; los cuales en el convenio modelo de la OCDE son los métodos de exención y imputación, mientras que en el convenio modelo de la ONU, se elimina el método de imputación y establece el **método de descuento**.

El método de descuento, según la ONU en su artículo 23 B, lo establece como:
“Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los

dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o al capital que puedan gravarse en ese otro Estado.”

35

Finalmente, en el capítulo VI encontramos al igual que el modelo de convenio de la OCDE las conocidas disposiciones esenciales, entre las que encontramos desde el artículo del 24 al 29. Aquí podemos encontrar al igual que el modelo de la OCDE, la no discriminación, el procedimiento amistoso e igualmente el intercambio de información. Pero podemos observar que el modelo de convenio de la ONU se encuentra compuesto por un articulado menos que el modelo de convenio de la OCDE es el artículo 29 denominado “extensión territorial”.

Y al igual que el modelo de convenio de la OCDE, dicho modelo de la ONU presenta en el capítulo VII las disposiciones finales, que también se compone de dos artículos, en el primero su denominación es la misma, mientras que el segundo artículo el convenio de la ONU encontramos lo encontramos como Artículo 30 “Terminación”.

b. Convenios de doble imposición internacional y la ley interna en España.

A continuación, en este punto vamos a abordar de los CDI que se han suscrito por España y que en fundamentos se encuentran recogidos estos CDI, es decir, lo que vamos a tratar en este punto es cómo este desarrollo de diversos CDI suscritos por España afecta a la legislación interna. Para conocer cómo se desarrollan en común los CDI y en nuestro caso la ley interna en España vamos a centrarnos en la búsqueda de jurisprudencia para conocer cómo estos tratados internacionales se encuentran, actúan y se desarrollan en consonancia con nuestra ley interna.

Pero antes de comenzar con la búsqueda de jurisprudencia, hemos de tener claro que nos vamos a encontrar con una primacía de los tratados internacionales y por tanto, de los convenios internacionales sobre nuestra normativa interna. Esto es importante y

³⁵ ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES, Departamento: Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión 2011, Naciones Unidas, pág. 39.

hemos de tenerlo en cuenta, ya que *“Los tratados que inciden directamente en el ámbito tributario español son:*

- los CDI y prevenir la evasión fiscal, de carácter bilateral, suscritos con otros Estados, que pueden versar sobre las siguientes materias:

- impuestos sobre la renta, esto es, **IRNR**, IRPF e IS y sobre el patrimonio;*
- convenios específicos sobre rentas procedentes de la navegación marítima y aérea;*
- convenios específicos sobre herencias;*

- los convenios bilaterales o multilaterales de los que España sea parte que afectan al ordenamiento jurídico tributario español; y

*- los acuerdos suscritos con organismos internacionales que, aun tratando de materias distintas, contienen disposiciones que afectan al ámbito fiscal.”*³⁶

Como podemos observar, los CDI influyen directamente en nuestra legislación, eso quiere decir que todo aquello que se encuentre bajo la normativa desarrollada por los CDI tendrá prevalencia sobre el derecho interno. Bien, esta afirmación tiene muy alta relevancia, por lo tanto, debe de estar respaldada por nuestro ordenamiento, está aceptada primacía de la legislación de los tratados y por ende de los convenios internacionales podemos encontrarla en la propia Constitución, concretamente en el artículo 96, el cual expone:

“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 esta disposición podemos entender que los tratados internacionales formarán parte pues de nuestro ordenamiento interno, pero hemos de destacar un aspecto muy importante y es que solamente podrá ser derogados, modificadas o bien suspendidas las disposiciones de los tratados internacionales mediante la aplicación del derecho internacional.

Pero no solamente podemos encontrar que la propia constitución, sino también encontramos en la LIRNR en su artículo 4 cuando se nos dice:

³⁶ LEFEBVRE, Francis, Memento práctico Fiscal, ob. cit., pág 230.

“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 art. 96 de la Constitución Española.”³⁷ (BOE-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, De 5 De marzo, Por El Que Se Aprueba El Texto Refundido De La Ley Del Impuesto Sobre La Renta De No Residentes., 2022)

Finalmente, también podemos encontrar en el propio CC en el artículo 11 otra disposición en la que se nos habla que dicha aplicación directa de los tratados internacionales exige de la publicación de esta en el BOE.

Antes de continuar, considero necesario explicar de qué se trata y en qué consiste el mencionado **IRNR**.

El IRNR como su propio nombre indica se trata de un impuesto que trata de gravar las rentas obtenidas por personas físicas y entidades en territorio español siempre y cuando no sean residentes de España.

Dicho impuesto se aplicará en toda España y por ende en todo su territorio, bien teniendo en cuenta como sabemos los regímenes forales (País Vasco y Navarra), el régimen fiscal especial al que se encuentran sometidas las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, así como las islas Canarias. Y finalmente hemos de tener en cuenta como bien estamos estudiando los convenios internacionales ratificados por España y publicados oficialmente.

Como hemos comentado en su definición, los contribuyentes serán todas aquellas personas físicas o entidades que no sean residentes en España, pero también podemos encontrar 2 excepciones:

³⁷ Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, 5 de marzo 2004, BOE, entrada en vigor el 13 de marzo de 2014. En este artículo podemos observar de una forma aún más clara dicha primacía, dando a entender que los tratados internacionales forman parte de nuestro ordenamiento interno.

1. Personas físicas extranjeras que sean residentes en el territorio español por su empleo (misiones diplomáticas, oficinas consulares...etc.), se les aplicará las normas del IRNR.
2. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en territorio extranjero, pero tengan presencia en España.

También considero oportuno destacar en qué consiste esa no residencia en territorio español, no encontramos una normativa específica que nos diga en qué supuestos no se considera residencia en territorio español, pero por el contrario sí que la LIRPF y la Ley 27/2014 del IS nos establece los supuestos tasados de que se cuándo se considera que se posee residencia en España, hemos de distinguir:

- Personas físicas:

Según el artículo 9 del TRLIRPF encontramos:

“Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

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.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”

- **Personas jurídicas:**

Por otro lado, en el caso de las personas jurídicas acudimos a la Ley 27/2014 del IS, concretamente en el artículo 8:

“1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.*
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.*

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.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y

operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.”

Bien ahora que hemos identificado los preceptos de nuestra normativa interna que desarrollan esa primacía con respecto a nuestra legislación interna, ahora a través de la jurisprudencia vamos a tratar de plasmar esa supremacía de los tratados internacionales frente a las leyes internas mediante jurisprudencia española, en la que destacamos:

- STC 66/1982;

En primer lugar, vamos a remontar una sentencia que fue muy importante para clarificar el anteriormente mencionado, art 96 de nuestra Constitución Española.

Esta sentencia es la sentencia 66/1982 del 12 de noviembre de 1982, en ella encontramos el recurso de amparo promovido por doña Catalina Zorrilla Villarreal, dicho recurso estaba presentado frente a la inadmisión de una demanda de nulidad matrimonial interpuesta ante el Tribunal del arzobispado de Madrid-Alcalá, ya que como sabemos los únicos órganos que pueden otorgar una nulidad matrimonial eclesiástica son los propios tribunales de la iglesia eclesiástica, así como lo encontramos establecido en el concordato del 28 de Agosto de 1953, muy importante señalar que este concordato fue suscrito por la santa sede y por España, por lo que podemos hablar que en estos casos la competencia de estos tribunales eclesiásticos es exclusiva, otorgándoles el estado español efectos civiles a sus sentencias.

El recurso de amparo que aquí estamos viendo se interpuso porque el Juzgado de primera instancia número 23 deniega los efectos civiles que se derivan de la sentencia del tribunal eclesiástico.

Lo realmente que nos compete no es el resultado de admisión o no de este recurso de amparo y si la sentencia de los tribunales eclesiásticos tuvo efectos civiles, lo que realmente nos compete es que en este supuesto se ha producido un incumplimiento de un acuerdo de naturaleza internacional que se encuentra suscrito entre España y la Santa Sede, esto es así debido a que un Tribunal español ha dictaminado una sentencia que por dicho acuerdo internacional no le compete. Aquí es donde nos interesa dicha cuestión, ya que en esta sentencia el TC entiende que este acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede se considera un tratado internacional, por lo que como bien conocemos según el art 96 CE una vez publicado oficialmente dicho tratado formará a tomar parte y así es como lo indica en la sentencia. Esto es una clara evidencia de cómo funciona dicho artículo 96 y como los tratados internacionales poseen una eficacia interna en nuestro ordenamiento.³⁸

- STC 140/2018;

En esta sentencia también del TC, con fecha del 20 de diciembre de 2018 en ella se estaba analizando el recurso de inconstitucionalidad 3754-2014 interpuesto por el grupo parlamentario Socialista en el Congreso de los diputados contra la Ley Orgánica 1/2014, con fecha de 13 de marzo y por la modificación de la Ley Orgánica 6/1985, esta con fecha de 1 de julio, del Poder judicial, en cuanto a la jurisdicción universal.

El aspecto que vamos a destacar visto en esta sentencia corresponde a cómo el TC se refiere a la interpretación del artículo 96 de la CE, como hemos mencionado anteriormente, el artículo 96 CE dispone que aquellos tratados internacionales que hayan celebrados y publicados en España, formarán parte de nuestra legislación interna y solamente pudiendo ser derogadas o modificadas solamente con lo previsto en dichos tratados. El TC nos dice *“Este precepto no atribuye superioridad jerárquica a los tratados sobre las leyes internas, aunque establece, de un lado, una regla de*

³⁸ Sentencia del TC: SENTENCIA 66/1982, de 12 de noviembre.

desplazamiento por parte del tratado de la norma interna anterior, sin que ello suponga su derogación, y, de otro, define la resistencia del tratado a ser derogado por las disposiciones internas posteriores en el tiempo, sin que esto último suponga la exclusión de la norma interna del ordenamiento nacional, sino su mera inaplicación. Dicho, en otros términos, la constatación de un eventual desajuste entre un convenio internacional y una norma interna con rango de ley no supone un juicio sobre la validez de la norma interna, sino sobre su mera aplicabilidad, por lo que no se plantea un problema de depuración del ordenamiento de normas inválidas, sino una cuestión de determinación de la norma aplicable en la solución de cada caso concreto, aplicación que deberá ser libremente considerada por el juez ordinario.”³⁹

Lo anteriormente expuesto por el TC es de vital interés para el análisis de la superioridad de los tratados internacionales con nuestra legislación, ya que como sabemos el TC representa la máxima autoridad en cuanto a la interpretación de nuestro texto constitucional se refiere, lo que nos está queriendo decir el TC en dicha sentencia es que en caso de una controversia entre una norma de nuestro ordenamiento y un precepto de un tratado internacional, no supone que se ha de efectuar la modificación o incluso la derogación de nuestra norma, sino que se ha de tener presente que es una cuestión de aplicación de dicha norma interna en cuanto se refiere a dicha cuestión, por lo que lo que nos dice el TC es que en dichos supuestos no se ha de declararse una invalidez de la norma interna, sino que corresponde al juez, según el caso concreto, le corresponderá determinar el supuesto de aplicación de dicha norma interna, es decir, decidir si corresponde su aplicación o no.

Por lo que podemos considerar que el TC no ha reconocido tácitamente que los tratados internacionales presentan una superioridad jerárquica respecto a nuestras normas internas, pero podemos entender que al considerar que nuestras normas internas no deben ser consideradas invalidadas por el tratado internacional y dependen del juez en caso de su aplicación, entendemos que este mismo Juez optará por aplicar las normas de los tratados vigentes en el momento de dictaminar una sentencia sobre el caso concreto.

³⁹ Sentencia del TC: STC 140/2018, 20 de diciembre de 2018

- STS 1784/2020.

A continuación vamos a analizar una sentencia referente a un caso más reciente en cuanto a tiempo, es el caso de la sentencia 1784/2020 del 17 de Diciembre de 2020, en ella el TS estimó el recurso contencioso administrativo contra la STSJ de la Comunidad de Madrid 272/2018, 30 de mayo de 2018, en dicha sentencia era relativa a una liquidación del impuesto sobre la renta de no residentes, en esta sentencia se reclamaba al demandante una reclamación económico -administrativa 28/18023/2013, interpuesta sobre la desestimación del IRNR, en este caso, la parte afectada alega que al no tener un establecimiento permanente en territorio español se niega a la devolución del exceso de retenciones practicadas a un fondo de inversión como residente en Canadá, pero son como resultado de los dividendos distribuidos por sociedades cotizadas españolas, es decir, la parte demandante solicita que se le lleve a cabo la devolución de las cantidades retenidas por el IRNR sobre estos dividendos obtenidos en acciones de empresas españolas.

La parte demandante alega pues que se ha incurrido en un incumplimiento de la no discriminación internacional, ya que entienden que la normativa comunitaria que aplica España ante dicha circunstancia resulta más gravosa, debido a que una situación análoga pero realizada por nacionales españoles tributarían al 0%, en cambio según el convenio entre España y Canadá tributan al 15%.

La cuestión de esta sentencia y el por qué la he traído a modo de análisis, en este caso resulta esencial tomar atención en las fechas, ya que la modificación entre España y Canadá de su convenio sobre evitar la doble imposición y prevenir pues la evasión fiscal mediante impuestos, entró en vigor en el año 2015, recordemos que dicha reclamación objeto de la sentencia tiene fecha del año 2013, por lo que como bien indica el TS y hemos ido observando en las otras sentencias analizadas, existe una supremacía de los tratados internacionales frente a las normas internas, pero como bien hemos comentado dicha situación es debida a una reclamación del año 2013, año donde aún no se encontraba regulado por el convenio España-Canadá dicha materia, por lo que es importante destacar la importancia de dichos tratados, ya que su aplicación o no provoca efectos totalmente distintos para las partes implicadas.

c. Convenio España-Noruega: Análisis del reparto de la potestad tributaria en ambos países.

A continuación, vamos a comenzar a analizar el convenio de España y Noruega, con el fin último de, con todos los conocimientos adquiridos anteriormente, realizar finalmente el supuesto práctico que es el auténtico objetivo del presente trabajo.

El instrumento de ratificación del convenio celebrados por el Reino de Noruega y por el Reino de España para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en materia de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo fue elaborado el 6 de octubre de 1999, pero no sería hasta el 10 de enero del año 2001 cuando fue publicado en el BOE, que como sabemos no será hasta esta fecha cuando comenzará a entrar en vigor dicho convenio, ya que se encontraría oficialmente publicado como así lo establece el artículo 96 CE.

A continuación, comenzaremos a abordar el contenido del convenio, hemos utilizado el mismo texto del convenio presentado por el mismo ministerio de Hacienda, en su artículo 1 encontramos:

“Artículo 1 PERSONAS COMPRENDIDAS El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.”

Comenzamos a estudiar el convenio España-Noruega con el artículo 1, menciona antes de continuar que este convenio, al igual que muchos otros que ha ratificado España con otros países presentan el modelo de convenio marco de la OCDE, por lo que las similitudes son muy notorias.

En este artículo 1, al igual que en el modelo de la OCDE, encontramos a las personas que van a regirse por este convenio, nos comentan que serán aquellos residentes que se encuentren en España y Noruega, ya conocemos que se conoce como residente en territorio español y como se considera un residente en el estado noruego, recordemos que se consideraría residente en territorio noruego como aquellas personas que se encuentren en posesión del *Fødselsnummer*, este era el número de identificación que se debía de obtener en caso de residir en Noruega por un tiempo superior a 6 meses.

“Artículo 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS “(Texto Convenio Noruega, 2010)

En el artículo 2, se nos está poniendo de manifiesto los impuestos en los cuales dicho convenio puede ser aplicado, no tiene sentido en este caso incluir el texto completo del artículo, ya que se nos está hablando de qué impuestos van a poder regirse por dicho convenio, pero hemos de diferenciarlos según su país de origen, por lo que una enumeración de ellos será suficiente:

España:

1. Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF)
2. Impuesto sobre sociedades.
3. Impuesto sobre el patrimonio
4. Impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.

Noruega:

1. El Impuesto Nacional sobre la Renta (inntektsskatt til staten)
2. El Impuesto Comarcal sobre la Renta (inntektsskatt til fylkeskommunen).
3. El Impuesto Municipal sobre la Renta (inntektsskatt til kommunen)
4. El Impuesto Nacional sobre el Patrimonio (formuesskatt til staten)
5. El Impuesto Municipal sobre el Patrimonio (formuesskatt til kommunen)
6. Impuesto Nacional sobre la renta y el patrimonio derivados de la exploración y explotación de yacimientos submarinos de petróleo y de las obras relacionadas con los mismos, incluyendo el transporte por oleoducto del petróleo extraído (skatt til staten vedrørende inntekt og formue i forbindelse med undersøkelse etter og utnyttelse av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum)
7. El Impuesto Nacional sobre las Rentas de Artistas no Residentes (lov om skatt pa honorarer som tilfaller kunstnere bosatt i utlandet);

Como podemos observar, todos estos impuestos comprendidos en el convenio son impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio que se puedan exigir en cualquiera de los dos estados.

“Artículo 3 DEFINICIONES GENERALES”

En este artículo 3 encontramos una serie de conceptos generales que se vamos a ir encontrando a lo largo del convenio, por ello dicho artículo trata de establecer una serie de conceptos para dichos preceptos, dichos conceptos son los siguientes:

En primer lugar, se nos está hablando de qué significado tiene los términos **“Noruega”** y **“España”**, entendiendo ambos como territorios de sus respectivos reinos, así como sus áreas marítimas y que, según el DI, ambas son soberanas para ejercer su propia jurisdicción o soberanía, en definitiva, se nos está poniendo de manifiesto que con los términos España y Noruega, nos estamos refiriendo a sus respectivos países.

Cuando en el convenio se nos habla de **“un estado contratante”** y por otro lado **“el otro estado contratante”**, aquí obviamente se nos deja de manifiesto que nos vamos a referir a España o Noruega, según el contexto en el que sean formuladas. También se nos habla de las expresiones de **“empresa de un Estado contratante”** viene a significar que nos referimos a una empresa explotada por un residente del estado contratante y la **“empresa del otro Estado contratante”**, nos referimos a aquella empresa que se encuentre explotada por el residente del otro estado contratante, hemos de tener claro que estos preceptos variarán según el contexto en el que sean utilizados.

Los términos **“persona”** se referirán a aquella persona física, sociedades o cualquier otro tipo de agrupación de personas, por otro lado, cuando se nos habla de **“sociedad”**, aquí el convenio se refiere a cualquier persona jurídica o cualquier otro tipo de entidad que se considere persona jurídica.

Otra expresión que se va a utilizar es **“tráfico internacional”**, con ella se está queriendo decir que todo aquel transporte que se lleve a cabo, ya sea por un buque o aeronave, llevado a cabo por una empresa de un estado contratante, pero encontramos reflejado la excepción de cuando un buque o aeronave sea explotado únicamente en territorio del otro estado contratante, es decir, si por ejemplo encontramos un buque contratado por una empresa española que realiza un transporte marítimo por territorio noruego y únicamente por territorio noruego, entonces la expresión de tráfico internacional no podrá ser expresada.

Y finalmente encontramos la definición de “**autoridad competente**”, aquí se nos hace una distinción según en el estado contratante que pongamos el foco de atención, si bien en Noruega la autoridad competente será el ministro de hacienda y aduanas, en España, aquella autoridad competente es el ministro de Economía y Hacienda.

Antes de continuar, señalar que en el punto 2 de este mismo artículo, se nos está hablando que en caso de que una expresión que sea utilizada en la aplicación del convenio en un caso concreto, y dicha expresión no se encuentre definida por dicho convenio, si no es posible interpretarse según el contexto en el que sea utilizada, en dicho supuesto el significado se atribuye según como haya sido interpretado por la legislación fiscal, la relativa a los impuestos, es decir, en dichos supuestos se aplicará la interpretación fiscal del estado según los impuestos que serán objeto de este convenio. Esto es muy importante de destacar, ya que se nos está poniendo de manifiesto que la interpretación fiscal del precepto prevalecerá por cualquier otro tipo de interpretación que podamos encontrar.

“Artículo 4 RESIDENTE”

Llegado a este punto del presente trabajo, conocemos cuando se considera como un residente, bien de España y también de Noruega, en este artículo el convenio nos habla que cuando se nos menciona “**residente de un estado contratante**”, hemos de entender como residente de ese estado según las normas que hemos estudiado anteriormente que consideran a una persona residente en España o en Noruega.

Pero aquí se nos plantea una situación que anteriormente no hemos estudiado, es cuando una persona física sea considerada residente en ambos Estados contratantes, el convenio nos da una serie de soluciones a dicha problemática:

“a) Dicha persona será considerada residente únicamente 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);

- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente;
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.” (Texto Convenio Noruega, 2010)

Es necesario destacar el apartado tercero del artículo, ya que se nos dice que cuando no sea una persona física, sino el contrario, una persona jurídica, y esta sea considerada como residente en ambos países contratantes, se considerará como residente en aquel estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Ahora bien, hemos de tener claro a que se refiere con sede de dirección efectiva, entendemos pues que la sede de dirección efectiva es un “*criterio de sujeción a determinados tributos, que implica la residencia fiscal por tener radicados en un determinado territorio la gestión y el control del conjunto de las actividades de la empresa.*” (Definición De Sede De Dirección Efectiva - Diccionario Panhispánico Del Español Jurídico - RAE, 2020)

“Artículo 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE “

El convenio en este artículo nos hace referencia al **establecimiento permanente**, en el convenio se refiere a éste como aquel “*lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*” Es decir, se refiere en los supuestos donde se deba aplicar el convenio cuando los sujetos implicados sean una persona jurídica, por ello se entiende como el establecimiento permanente como aquel donde se realiza principalmente la actividad.

En concreto, entiendo se entiende el establecimiento permanente como:

- Sedes de dirección.
- Sucursales.
- Oficinas.
- Fábricas.
- Talleres.

- Minas, pozos de petróleo o de gas o cualquier otro lugar donde se lleve a cabo la extracción de recursos naturales.
- En los casos de que se lleven cabo obras de construcción, instalaciones de montaje u otras actividades de inspección, en estos supuestos solamente constituirán como establecimiento permanente cuando dichas actividades anteriormente mencionadas siempre y cuando tengan una duración superior a 12 meses. Respecto al cálculo de dicho límite temporal, en los supuestos de actividades realizadas por empresas asociadas, en este caso se considerarán realizado por la empresa asociante si esas actividades constituyen actividades que ha ido llevando a cabo de manera sucesiva, es decir, las actividades que lleven a cabo empresas asociadas serán consideradas como llevadas a cabo por la empresa asociante si esta actividad ha sido llevada a cabo de manera continuada por esta empresa asociante.

En sentido contrario, este artículo también se nos deja de manera expresa los supuestos en los que no se considera un establecimiento permanente:

- “a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;*
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa;*
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;*
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios o la actividad empresarial que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. “*

Tampoco reciben la consideración de establecimientos permanentes cuando una empresa realice actividades en otro estado contratante mediante un corredor,

comisionista o cualquier otro agente independiente, no obstante, no tendrá consideración de EP dicho supuesto cuando una persona, diferente de una agente independiente, actúe bajo una empresa y tenga de forma habitual en uno de los estados contratantes “poderes” que le faciliten conseguir contratos en nombres de la empresa

Otro supuesto que encontramos es cuando una empresa resida en uno de los estados contratantes, pero controle o sea controlada por otra empresa residente del otro estado contratante, en este caso la empresa controlada se considerará como un EP.

“Artículo 6 RENTAS INMOBILIARIAS”

Llegados al artículo 6 encontramos las rentas inmobiliarias, las rentas inmobiliarias son aquellas rentas obtenidas de bienes inmuebles, que obtiene un residente en uno de los estados contratantes, pero dichos bienes inmuebles se deben de encontrar en el otro estado contratante donde no resida dicho residente del otro estado.

También, en este artículo se nos define la expresión de **“bienes inmuebles”**, *“tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.”* (Texto Convenio Noruega, 2010)

De esta definición entendemos que los bienes inmuebles serán aquellos que sean así entendidos como tales según el derecho interno de los países contratantes, en este caso España y Noruega;

Encontramos en nuestro CC la consideración de los bienes inmuebles; concretamente en el artículo 334 se nos dice:

“Son bienes inmuebles:

1. *Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.*
2. *Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.*
3. *Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia deterioro del objeto.*
4. *Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del mueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.*
5. *Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.*
6. *Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.*
7. *Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.*
8. *Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.*
9. *Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.*
10. *Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.”*

En definitiva, aquel residente del estado contratante que tenga bienes inmuebles en el otro estado contratante dichas rentas que procedan de esos inmuebles podrán gravarse en España o Noruega según estén situados en uno u otro país, pero en estos casos, la rentas serán gravadas en uno de esos estados contratantes donde se encuentre ubicado dicho inmueble, pero además esa renta también será grabada en el estado donde resida la persona titular del inmueble, pero en ese estado se deberá de aplicar una deducción para evitar la doble imposición internacional que hemos estado comentado en dicho trabajo.

“Artículo 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES”

En resumen, en este artículo se aborda de cuando un contribuyente de unos de los países contratantes tuviese en el otro estado contratante un EP que le produzca los beneficios que procedan de dicho EP.

“Artículo 8 TRANSPORTE MARÍTIMO Y AÉREO”

Al igual que el artículo anterior, en el artículo 8 encontramos aquellas rentas obtenidas por una empresa de uno de los estados contratantes de la explotación de diferentes buques o aeronaves en el tráfico marítimo, solamente podrán ser sometidas a imposición en el estado donde se encuentre la empresa explotadora.

“Artículo 9 EMPRESAS ASOCIADAS”

Aquí, se nos habla en profundidad de las anteriormente mencionadas **empresas asociadas**, que como hemos comentado anteriormente, las empresas asociadas tendrán la consideración de las mismas aquellas que residan en uno de los estados contratantes y participan de forma directa o indirecta en otra empresa del otro país contratante, también tendrán consideración de empresas contratantes aquellas personas que participan de forma directa o indirecta en otra empresa, que al igual que el otro supuesto, pertenezcan al otro país contratante.

En ambos supuestos, se gravarán las rentas que se obtengan de esas empresas asociadas.

“Artículo 10 DIVIDENDOS”.

Llegamos al análisis de uno de los más importantes artículos del convenio, ya que aquí encontramos el tratamiento del gravamen de los dividendos, es decir, nos encontramos con aquellas rentas que gravan los beneficios que se obtienen por

dividendos procedentes de sociedades distintas al país de residencia del sujeto residente en el otro país contratante.

Bien, en este artículo encontramos una cuestión importante a resaltar, no es otra que la potestad compartida de los dividendos entre los países contratantes, es decir, España y Noruega, con esta potestad compartida nos referimos a que los beneficios de dichos dividendos se encuentran gravadas por el estado de origen de la fuente y por el estado de residencia del sujeto titular de dichos dividendos. De esta forma, se someterá a gravamen aquellos dividendos, ya sea de sociedades en España o Noruega, percibidos por los sujetos titulares de los mismos que procedan de dichos estados.

Ahora bien, en dicho artículo se nos habla que dichos dividendos podrán ser sometidos a gravamen cuando la sociedad que reparte dichos dividendos por el estado de residencia de dicha sociedad conforme a su normativa interna, pero si el beneficiario es el considerado **beneficiario efectivo**, con beneficiario efectivo se entiende aquella persona física que en cuyo nombre se reciben dichos dividendos, el impuesto exigido por el estado de residencia de la sociedad tendrá como límite máximo del 15% del importe obtenido por dichos dividendos.

Y al igual que ocurría con los beneficios de las rentas en bienes inmuebles, el sujeto residente en el otro país contratante podrá aplicar la deducción para evitar así la DI hasta ese límite del 15%.

“Artículo 11 INTERESES”.

Continuando con el análisis del articulado del convenio, en el artículo 11 se nos establece las reglas de reparto de los intereses. Tras la lectura de dicho articulado podemos conocer cuál va a ser la regla general en aquellos supuestos donde los sujetos obtengan intereses procedentes de los países contratantes del convenio.

El convenio en estos supuestos establece una tributación compartida entre ambos estados, como hemos comentado anteriormente, la tributación compartida establece en estos casos, que los rendimientos obtenidos por los intereses serán gravados tanto en Noruega como en España, variando el caso concreto, pero hemos de matizar las siguientes cuestiones:

- El estado contratante del convenio, de donde provengan los intereses, en los supuestos donde los rendimientos de los intereses los percibe el beneficiario efectivo⁴⁰, este estado contratante podrá someter esos intereses a un gravamen máximo del 10%⁴¹. En estos supuestos, en el que dicho rendimiento sea gravado en ambos estados contratantes, al estado en el que resida el perceptor de dichos rendimientos le corresponderá llevar a cabo la deducción para evitar la DI hasta el límite mencionado.
- En el mismo artículo encontramos una serie de exenciones, las podemos encontrar en precepto número 3:

“a) El beneficiario efectivo o el pagador de los intereses es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales, o un organismo de cualquiera de ellos;

b) Los intereses proceden de títulos de deuda garantizados o asegurados por un Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales, o un organismo de cualquiera de ellos, pagados a un residente de un Estado contratante, que es su beneficiario efectivo;

c) Los intereses pagados por razón de créditos a largo plazo (cinco o más años) concedidos por bancos o por otras instituciones financieras residentes de un Estado contratante sólo podrán someterse a imposición en este Estado;

⁴⁰Igual que en el supuesto de los dividendos, hemos de entender como **beneficiario efectivo**: Aquella persona física que en su propio nombre recibe el rendimiento de los intereses.

⁴¹ Referenciando al artículo del convenio donde aparece dicho precepto, lo podemos encontrar en el artículo 11 Convenio España-Noruega, apartado 2: *“dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan (...) si el perceptor de los intereses es su beneficiario efectivo el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.”*

d) Los intereses pagados en relación con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, sólo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el beneficiario efectivo de los intereses”

- No obstante, hemos de destacar una cuestión importante, en los supuestos en los que el contribuyente tuviese en alguno de los estados contratantes, anteriormente mencionados, establecimientos permanentes, en estos supuestos se le aplicará las normas previstas en el artículo 7 o 14 del convenio, según el supuesto.⁴²
- Finalmente, destacar de este artículo el precepto el número 6, Aquí se nos está hablando de aquella previsión que se produce en los supuestos donde se produce la vinculación del beneficiario efectivo y deudor, en aquellos casos donde se hayan pactado intereses por encima del valor que corresponde entre partes que sean independientes, este precepto nos dice que no se aplicará el artículo 11 en este caso, ya que este mismo artículo nos establece que sólo se aplicará el CDI cuando la cuantía hubiese sido establecida entre partes independientes.⁴³

“Artículo 12 CÁNONES”.

Pocas precisiones se han de hacer en dicho artículo que las señaladas en su desarrollo, como aspectos a destacar en este artículo hemos de mencionar que aquellos cánones que provengan de uno de los estados contratantes y hayan sido pagados por un residente del otro estado, podrán ser sometidos a imposición en ese estado donde hayan sido pagados.

⁴² Dicha cuestión la encontramos en el artículo 11 Convenio España-Noruega, apartado 5: *“Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o 9 base fija. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.”*

⁴³ Esta cuestión la podemos ver reflejada en el artículo 11 del Convenio España-Noruega, en el apartado 7, aquí el CDI está previendo la situación ilícita cuando se haya pactado las cantidades en caso de que las personalidades deudor y beneficiario efectivo se encuentren vinculadas: *“por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se pagan, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”*

Además, hemos de destacar la definición de cánones que establece el convenio para referirse a ellos, el CDI entiende como cánones⁴⁴ aquellas cantidades que hayan sido pagadas o acreditadas ya sean de forma periódica o no, siempre y cuando constituyan contraprestación por:

- “a) El uso o el derecho al uso de derechos de autor, patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, marcas comerciales u otros bienes o derechos similares;*
- b) El uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;*
- c) La cesión de conocimientos o información de carácter científico, técnico, industrial o comercial;*
- d) El uso o el derecho al uso de:*
 - (i) Películas cinematográficas;*
 - (ii) Películas o cintas de vídeo para uso en relación con la televisión;*
 - (iii) Cintas para su uso en relación con la radiodifusión; o*
 - (iv) Software;*
- e) La renuncia total o parcial al uso o la cesión de los bienes o derechos a los que se refiere este apartado”*

“Artículo 13 GANANCIAS DE CAPITAL”.

En el artículo 13 del CDI comenzamos a introducirnos con aquellas ganancias patrimoniales que va a obtener los contribuyentes por aquellas ganancias patrimoniales, que como bien vamos adelantando, el CDI en este artículo diferencia entre ganancias patrimoniales.

⁴⁴ Por un mayor entendimiento, según la RAE, obviando aquellos preceptos sin significado trascendente para nuestro trabajo, considera como un canon:

“6. m. Der. Cantidad que paga periódicamente el censatario al censalista.

7. m. Der. Precio del arrendamiento rústico de un inmueble. Canon conducticio.

8. m. Der. Cantidad periódica pagada a la Administración por el titular de una concesión demanial.

9. m. Der. Prestación pecuniaria periódica que grava una concesión gubernativa o un disfrute en el dominio público, regulado en minería según el número de pertenencias o de hectáreas, sean o no explotadas.”
<https://dle.rae.es/canon> Consultado el día 09 de mayo.

Como acabamos de adelantar, este artículo 13 establece una diferencia entre las ganancias patrimoniales, esta diferenciación entre ambas ganancias patrimoniales se establece según la fuente de donde provenga la ganancia patrimonial, por lo que podemos distinguir:

I. **Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles:** Este tipo de ganancia patrimonial la podemos encontrar en el artículo 13, concretamente en su apartado número 1.⁴⁵

En estos supuestos, el CDI establece una tributación compartida de estas ganancias patrimoniales, de forma que el estado que podrá someter a gravamen aquella ganancia patrimonial que, por ejemplo, la enajenación del bien inmueble se encuentre situado en dicho estado y el contribuyente que resida en el otro estado contratante podrá aplicar la deducción pertinente para evitar pues la DII.

II. **Ganancias patrimoniales derivadas de enajenación de bienes muebles:** En este supuesto, el artículo 13 en su apartado número 2⁴⁶, establece una serie de características que han de poseer dichos bienes muebles para considerarlos como tales:

- a. **Que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa nacional del estado contratante situado en el otro estado contratante.**
- b. **Aquellos bienes muebles que se encuentren dentro de la base fija de un residente de un estado contratante y posea en el otro estado para la prestación de servicios personales independientes.** Estos supuestos se refieren cuando un residente de un estado parte, posee un bien mueble y obtiene una ganancia patrimonial de él por cualquier servicio independiente a él.

⁴⁵ En artículo 13 del Convenio España-Noruega, en el apartado 1: "Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado."

⁴⁶ Artículo 13 del Convenio España-Noruega, en el apartado 1: "Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado."

Al igual que en el anterior supuesto, aquí también se establece una tributación compartida.

- III. Ganancias patrimoniales derivadas de acciones o participaciones en sociedades cuyo activo consista total o parcialmente en bienes inmuebles del otro estado contratante.** Este tipo de ganancias patrimoniales se establecen en el mismo artículo, en el apartado 4⁴⁷, también tendrán el tratamiento mediante una tributación compartida.
- IV. Ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones procedentes de participaciones sustanciales en sociedades de los estados contratantes.**⁴⁸ Hemos de destacar en este tipo de ganancias patrimoniales que cuando dicha participación sustancial se producirá cuando: se tenga como mínimo el 25% del capital de la sociedad o al menos el 25% del derecho a los beneficios de dicha sociedad.
En estos supuestos también se rigen por la tributación compartida mencionada anteriormente.
- V. Ganancias derivadas de acciones, otros derechos, opciones u otros instrumentos financieros relacionados con dichas acciones o derechos de una sociedad residente en uno de los estados contratantes.** Básicamente, las ganancias patrimoniales que se hayan obtenido por la enajenación de dichas acciones, derechos, opciones... etc. Se someterán a gravamen en ambos países cuando se cumpla el requisito de que el transmitente haya sido residente en cualquiera de los dos estados en algún momento durante los 5 años siguientes a la enajenación de las acciones.

⁴⁷ Artículo 13 apartado 4 del CDI España-Noruega: “Las rentas derivadas de la enajenación de acciones o de participaciones análogas en una sociedad, cuyo activo consista total o principalmente en bienes inmuebles, (...)”

⁴⁸ Artículo 13 apartado 5: “Las rentas procedentes de la enajenación de acciones o de participaciones análogas de una empresa residente de uno de los Estados, que formen parte de una participación sustancial en el capital de la misma, pueden someterse a imposición en ese Estado. Se considera que una persona tiene una participación sustancial cuando posea, ella sola o en asociación con otras personas, directa o indirectamente, acciones u otros derechos que en conjunto ascienden al 25 por 100 o más del capital social o de las participaciones análogas en dicha sociedad, o cuando posea el 25 por 100 o más del derecho a los beneficios de dicha sociedad.”

VI. **Ganancias patrimoniales derivadas de bienes distintos a los anteriormente mencionados.** En este punto, el CDI se refiere a aquellas ganancias patrimoniales que no se hayan incluido en los supuestos anteriores, este precepto funciona como cajón de sastre para el CDI, hablando de que dichas situaciones solamente podrán someterse a gravamen en aquel estado contratante, en el que el contribuyente sea residente, esto lo podemos encontrar mediante una lectura del apartado 7 de dicho artículo 13.

“Artículo 14: SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES”.

En el artículo 14 nos encontramos aquellos rendimientos que sean obtenidos por actividades desarrolladas por, como establece el precepto número 2 del presente artículo ⁴⁹ se recoge las obtenidas por artistas, científicos o actividades educativas, hemos de poner de relieve que a continuación siguiendo el análisis del convenio estudiaremos unos artículos en específico para actividades profesionales en especio, como por ejemplo los deportistas.

Continuando con el estudio de este artículo, observamos que se establece como regla general que las rentas obtenidas por servicios profesionales independientes tributen en el estado de residencia del perceptor.

Por otro lado, encontramos una excepción que hemos de destacar, dicha regla especial se aplica cuando el perceptor de la renta tenga en el estado donde lleve a cabo las actividades profesionales disponga de forma habitual de una base fija, con base fija entendemos que dicho perceptor haya permanecido en el otro estado contratante durante un período/periodos en el que la duración sea superior a 183 en el margen de 12 meses del año fiscal considerado.

“Artículo 15: SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES”

De forma pareja al artículo anterior encontramos al artículo 15, el referido a servicios personales dependientes, aquí nos estamos refiriendo a aquellos residentes de uno de los estados contratantes que realiza actividades de forma remunerada en el otro

⁴⁹ CDI España-Noruega Artículo 14 apartado 2: *“La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de Médicos, Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Odontólogos y Contables.”*

estado, pero la característica de dichas rentas es que estas remuneraciones es que se lleven a cabo de forma dependiente a otro ente del otro estado, es decir, una empresa que contrata trabajadores del otro estado contratante para trabajar en el lugar residencia de la empresa.

La regla general, como en el artículo anterior, las remuneraciones de estos servicios personales dependientes van a tributar en el estado de residencia del trabajador.

Y como reglas especiales encontramos dos supuestos diferenciados:

- Si el trabajo se desarrolla en el otro estado contratante, diferente al estado de residencia, aquí el convenio establece que dicho estado diferente a los contratantes que podrá someter gravamen dichas rentas, por lo que para evitar supuestos de DII el estado de residencia deberá de llevar a cabo una deducción de dichos gravámenes.⁵⁰
- En cambio, si se desarrolla la actividad en el otro estado contratante diferente al de residencia, y además se cumple o concurren alguna de las siguientes circunstancias:
 - El trabajador por cuenta dependiente no ha permanecido en el otro estado, más de 183 días en 12 meses en el considerado periodo fiscal.
 - El pagador no es residente de dicho estado contratante donde se efectúa la actividad.
 - El pagador no posee ningún establecimiento permanente o una base fija en el otro estado contratante.

En dichos supuestos, el artículo establece que dichas rentas deberán de someterse a tributación en el estado de residencia.

⁵⁰ CDI España-Noruega Artículo 15 apartado 1: (...) “a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.” De dicho artículo entendemos que es evidente que si la renta puede ser gravada en el otro estado contratante deberá de efectuarse la deducción por DII en el estado de residencia contratante.

“Artículo 16: PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS”

Poco podemos analizar de dicho artículo 16, aquí se establece como deben de tributar las retribuciones obtenidas por aquellos miembros del consejo de administración de los estados contratantes.

Como regla general se establece que dichos rendimientos tributen de forma compartida.

“Artículo 17: ARTISTAS Y DEPORTISTAS”.

Como hemos mencionado anteriormente, en el CDI encontramos unas disposiciones especiales para unos rendimientos de carácter personal en específico estos son los rendimientos obtenidos por artistas y deportistas.

La regla general de tributación se basa en que cuando se realice aquella actividad personal en el otro estado contratante, concretamente como artista, actor, radio o bien como deportista, estos rendimientos pueden someterse a gravamen en ese otro estado.

“Artículo 18: PENSIONES, ANUALIDADES Y PAGOS EN VIRTUD DEL RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL.”

De forma muy breve, pero no menos importante, encontramos en el artículo 18 las remuneraciones percibidas por las denominadas comúnmente pensiones.

En el artículo se está englobando todo tipo de pensiones públicas y privadas que se puedan obtener en alguno de los estados contratantes. La regla general que encontramos en cuanto a su gravamen según establece el CDI es que dicha renta sea gravada por el estado de residencia de quien reciba dicha pensión.

“Artículo 19: REMUNERACIONES POR FUNCIÓN PÚBLICA. “

Hemos de tener presente a que tipo de remuneraciones se está refiriendo el CDI, aquí a diferencia del artículo 18, se contempla aquellas remuneraciones que sean pagadas por parte de alguno de los estados contratantes recibiendo dichas denominaciones como remuneraciones públicas por los servicios prestados en un estado contratante.⁵¹

La regla general de gravamen de dichas rentas es que serán gravadas en el estado donde se hayan prestados los servicios para ese estado.

“Artículo 20: ESTUDIANTES.”

De forma muy resumida, para no extendernos demasiado en este análisis, aquellas cantidades que los estudiantes efectúen en alguno de los estados contratantes no podrán someterse a gravamen en el estado donde se efectúen los estudios, sino que serán sometidas a imposición en el estado fuente de dichas cantidades.

“Artículo 21: OTRAS RENTAS”.

Finalmente, nos encontramos con el último artículo a destacar, es el artículo 21 en el cual se utiliza por el CDI como un cajón de sastre para todas aquellas rentas que no hay sido anteriormente definidas en otros artículos.

Como regla general encontramos que dichas rentas obtenidas por la consideración de otras rentas serán gravadas en el estado de residencia, salvo en los supuestos en el que en el otro estado contratante se posea de un establecimiento

⁵¹ CDI España-Noruega Artículo 19 apartado 1: *“Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones contempladas en el artículo 18, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”*

permanente o una base fija., en estas situaciones se acudir  a los artículos 7 o 14 según corresponda.

Con este último artículo completamos el análisis del artículo del convenio, como se habrá podido observar hemos hecho más énfasis en aquellos artículos más importantes para nuestros intereses, concretamente para la realización y solución de los supuestos prácticos. Hemos de comentar a modo ilustrativo que en los siguientes artículos el convenio establece una serie de definiciones, como la de “patrimonio”, se nos habla de los métodos para eliminar la DI, procedimiento amistoso... etc. En definitiva, cuestiones que hemos ido comentando a lo largo del presente trabajo que conocemos y no van a aportar cuestiones relevantes al estudio que no hayan sido expuestas ya.

4. Supuesto Teórico-Práctico: Tributación de los rendimientos del trabajo obtenidos en España y en Noruega

A continuación, vamos a realizar el punto pues cúspide de nuestro trabajo, toda la información obtenida se ha llevado a cabo con este fin último, por ello comencemos a conocer una serie de casos teóricos-prácticos, centrándonos en los rendimientos del trabajo estudiados anteriormente.

SUPUESTO PRÁCTICO 1:

Un contribuyente de nacionalidad Noruega, jubilado, con motivo de su jubilación desea trasladarse a España a vivir. posee un bien inmueble situado en la ciudad de Oslo, desea arrendar su vivienda mientras reside en España. Además, el contribuyente recibe una pensión de jubilación.

Este primer supuesto es muy sencillo, podemos identificar los supuestos de DII rápidamente, nos encontramos con dos supuestos contemplados en el propio convenio de España y Noruega.

En primer lugar, es un supuesto de rentas inmobiliarias, regulado por el artículo 6 del convenio, este contribuyente que va a residir en España, pero el bien inmueble se encuentra situado en una ciudad de Noruega, concretamente Oslo (recordemos que es la capital de Noruega). Por lo que hemos de realizar las siguientes puntualizaciones:

- El bien inmueble se encuentra situado en Noruega, por lo que Noruega puede gravar las rentas obtenidas del arrendamiento de dicho inmueble, ya que se encuentra dentro de su territorio.
- Y, por otro lado, dichas rentas también pueden gravarse en España, ya que, aunque este residente sea nacional Noruego, dicha condición no es importante para el caso, lo realmente importante es que va a residir en España y que dichas rentas las va a percibir estando en territorio español, por lo que dichas rentas también pueden ser sometidas a gravamen en España.

Ahora bien, como hemos estado estudiando si dichas rentas fueran sometidas a gravamen en ambos países nos encontramos con la problemática de la DII, por ello el convenio España-Noruega prevé este caso y dispone que estas situaciones se resolverán, del siguiente modo, el contribuyente en su declaración de la renta que deberá de realizar en España deberá de aplicar una deducción para evitar dicha DII, en resumen, se gravará las rentas en ambos países, pero el contribuyente tiene derecho a aplicar una deducción por DII en España. Considero importante que se ha de hacer una breve explicación a aludiendo al artículo 24 del CDI España-Noruega, en él como sabemos podemos encontrar los métodos para eliminar la DI, hemos de destacar:

- Cuando un residente del estado contratante obtenga rentas que puedan someterse a imposición en el otro estado contratante, el estado contratante donde resida el contribuyente que ha obtenido las rentas podrá efectuar:
 - La deducción del impuesto sobre la renta de dicho residente por el importe igual al pagado por el dicho residente por dicha renta en el otro estado.

- A realizar la deducción sobre el IS por el mismo importe igual al pagado por dicho residente en el otro estado contratante.
- Cuando aquellas rentas obtenidas por un residente del estado contratante o patrimonio que posea, estén en ambos casos estén exentos de gravamen en el otro estado contratante, el estado contratante del residente podrá tener en consideración dichas rentas o patrimonio exento para el cálculo del gravamen.

La otra situación que contemplamos en este caso es de aquellas remuneraciones percibidas por la pensión de jubilación del contribuyente. Esto es también un supuesto contemplado en el artículo 18 del CDI, aquí el supuesto es totalmente distinto al anterior, ya que el convenio establece que dichas remuneraciones serán gravadas en el estado de residencia del perceptor, por lo tanto, serán gravadas íntegramente en España.

Antes de terminar, es necesario recordar que en el artículo 18 se hace mención a la distinción entre la fuente de la pensión, según sean privadas o públicas, en este supuesto nos encontramos ante una pensión de jubilación otorgada por el estado noruego, tiene origen por tanto, público. En el supuesto que nos encontráramos ante una pensión de carácter privado la solución del supuesto sería la misma, ya que el CDI establece que dicha renta sea gravada por el estado de residencia de quien reciba dicha pensión.

SUPUESTO PRÁCTICO 2:

Benita Grifo de nacionalidad española ha recibido una oferta de trabajo de una empresa noruega (con sede en Alicante) para trabajar en Noruega como enfermera, dicha contribuyente aceptó el trabajo y firmó el contrato en el que estuvo trabajando en noruega durante 3 meses y posteriormente volvía a España durante 1 mes donde no efectuaba ninguna actividad laboral, dicha situación la fue repitiendo hasta final de año. Benita realizó su viaje a Noruega el 13 de marzo de 2021, en Noruega percibe una renta de 3000€ mensuales por rendimientos del trabajo. Analice en el caso:

- ¿Qué país considerará como residente a Benita?

- Hacienda ha efectuado un requerimiento a Benita donde le determina que dichos rendimientos deben de gravarse en España, ¿Basándose en su respuesta anterior, es correcto? ¿Qué deberá de realizar Benita?
- Bajo el supuesto de que sea correcto que España es competente para gravar dichos rendimientos, Benita ha obtenido unos rendimientos de 3000€ mensuales, la cuota a la seguridad social que le corresponde es de 2.200€, el tipo de retención es del 22%. Determinar el rendimiento del trabajo de Benita a integrar en la base imponible del IRPF.

Como sabemos, la normativa de referencia va a ser el CDI entre España y Noruega:

PRIMERA CUESTIÓN: En la primera cuestión del supuesto vamos a tratar la cuestión de residencia del caso.

Analicemos, por tanto, desde la óptica de ambos países si Benita pudiera considerarse residente en España o en Noruega:

- ESPAÑA: Como hemos estado estudiando una persona física se considerará residente en territorio español cuando cumplía cualquiera de estas circunstancias:
 - Dicha persona haya permanecido más de 183 días durante el último año natural en territorio español.
 - Que en España se encuentre su núcleo principal o la mencionada base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.
 - Que residan de forma habitual en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que del contribuyente dependan.
- NORUEGA: En Noruega para obtener la consideración de residente se debe de permanecer en el país más de 183 días en el año natural, pero

además dicha persona física debe de iniciar un procedimiento en el cual las autoridades noruegas considerarán si cumple o no.

Bien, una vez hemos repasado brevemente que se considera como residente en ambos países, determinaremos si Benita es residente en España o en Noruega.

En el supuesto no nos establece que Benita en España tenga ubicado su núcleo principal ni que tenga familia a cargo, por lo que podemos obviar dichos requisitos y centrarnos en el de permanecer más de 183 días en territorio español. En el ámbito español observamos que Benita no cumple con el requisitos anteriormente mencionado, ella realizó su viaje el 13/03/2021, considerando el año fiscal español ella únicamente ha residido 73 días en territorio español, ya que aquellos meses (concretamente si la duración de su contrato es de 3 meses y vuelve 1, concretamente ha vuelto los meses de Agosto y Diciembre), dichos meses serían considerados como esporádicos, además, Benita en ese período no ha obtenido ningún rendimiento en España. Por lo que podemos determinar que Benita no es residente en España.

Por otro lado, Benita al encontrarse en noruega durante 6 meses sí que podrá tramitar el procedimiento para la obtención de su consideración como residente en Noruega. Dicho procedimiento ha sido objeto de estudio en el trabajo, pero de una forma breve vamos a tratar de exponerlo:

- Como Benita ha llegado a noruega con la condición de trabajadora, por lo que tiene la obligación de registrarse dentro del plazo de 3 meses a través de la UDI.
- Además, deberá de acudir a comisaria para determinar en qué domicilio va a residir, además de presentar contrato de trabajo, pasaporte, extracto de su cuenta bancaria... etc.

Una vez que las autoridades lo consideren como válido, se le proporcionará un número de identificación único que le otorgará calidad de residente fiscal en Noruega.

En conclusión, en primera cuestión, Benita será considerada como residente en Noruega. Dicho supuesto lo encontramos en el artículo 4 del CDI España-Noruega.

SEGUNDA CUESTIÓN: En esta segunda pregunta se nos dice que Hacienda ha establecido un requerimiento contra Benita en el que consideran que España era competente para gravar las rentas obtenidas por Benita.

Bien, en este caso, Benita deberá de presentar ante Hacienda su certificado de residencia expedido por las autoridades noruegas, la cual le consideran residente en el país nórdico. Ya que como sabemos, en este supuesto, nos encontraríamos ante una situación de DII, situación que se debe evitar.

TERCERA CUESTIÓN: Finalmente se nos está planteando que calculemos el gravamen que deberá de aportar Benita en España, dichos rendimientos tendrán la consideración como rendimientos del trabajo, recordemos que se consideran como rendimientos del trabajo aquellas contraprestaciones, que bien podrían ser dinerarias o en especie y derivan de forma directa o indirecta del trabajo personal o laboral, por lo que encaja perfectamente con el supuesto de Benita.

Las retribuciones dinerarias que ha percibido anualmente Benita son de 36.000€, cómo no ha obtenido ningún tipo de rendimiento en especie ni de ningún tipo computable, entendemos que su **rendimiento íntegro es de 36.000€.**

A continuación, le reducimos la seguridad social a cargo de la trabajadora= $36.000 - 2.200 = 33.800€$ y también le reducimos “otros gastos” = $33.800 - 2000 = 31.800€$. **Los rendimientos netos son de 31.800€.**

En este caso no encontramos ninguna causa que le implique ningún tipo de reducción.

Aplicamos el tipo de gravamen del 22% ($33.800 * 2\% = 636€$), por lo que el **ingreso a cuenta que deberá efectuar Benita es de 636€.**

5. Conclusiones.

1. El fenómeno de la DII es un fenómeno que se presenta con una mayor frecuencia a la que podemos entender, ya que como vivimos en una sociedad que se encuentra muy internacionalizada, por lo que situaciones cada vez más cotidianas se están convirtiendo en claros supuestos de DII. Pero lo que realmente quería destacar es que los contribuyentes, en un gran número de veces, desconocen qué es este fenómeno que les puede llegar a afectar, considero que nuestros legisladores deberían de introducir una mayor “educación fiscal” a sus contribuyentes e informarles de estas cuestiones.
2. Con el análisis del impuesto sobre la renta en el país nórdico hemos podido comprobar que la carga impositiva que vemos en Noruega es prácticamente igual a la española, esto es bajo mi punto de vista muy importante a destacar, ya que España es un país con un salario medio bastante más bajo al de Noruega, pero hemos de saber que el nivel de vida en Noruega es mucho más elevado pero sus prestaciones sociales son prácticamente iguales o superiores a las que podemos encontrar en España.

Al punto al que quiere ir a parar mediante esta reflexión es que nuestros legisladores deberían de analizar la situación actual en la que vivimos en España y establecer una carga impositiva tan elevada a sus contribuyentes, no solo a los que ya residen ahí, sino ya me refiero a todos aquellos que se han planteado a España como lugar donde establecer su masa patrimonial y, bajo mi punto de vista, esta carga impositiva tan elevada es un desmotivación para ello, por lo que dejo esta reflexión como una asignatura pendiente en la que España debe de ponerse a trabajar.

3. La presente conclusión va a tratar de la evolución que hemos podido analizar en el trabajo sobre los convenios modelos presentados por la OCDE y por la ONU, no voy a volver a repetirme y analizar punto por punto sus diferencias y similitudes, considero importante señalar la definición del EP.

Considero que el concepto de EP que se viene establecido bien en los convenios modelos, o bien como hemos podido ver en el propio CDI de España y Noruega, es un concepto que no ha sido actualizado a nuestros tiempos, con esto quiero decir que actualmente, con todo el desarrollo digital que se ha producido, numerosas empresas obtienen grandes beneficios sin tener un lugar propiamente físico ni ya mencionar permanente, donde realicen sus actividades. Veo en este punto un importante reto para nuestros legisladores, no solamente en España, sino de todo el mundo, al igual que considero que los modelos de la OCDE o de la ONU tarde o temprano tendrán que actualizar dicho concepto.

4. De forma relacionada a la anterior conclusión, hemos de señalar que también es necesario una correcta planificación fiscal previa a la hora de emprender, internacionalizarse o incluso obtener de forma directa o indirecta cualquier rendimiento en un país extranjero. En la tarea que he comentado en la anterior conclusión, tanto los legisladores de los estados, como la propia OCDE o la ONU, considero que la elaboración de dicha planificación fiscal previa en la que los contribuyentes puedan informarse de los requisitos, pasos y diferentes caminos que puedan seguir a la hora de decidir obtener rentas en otros países o simplemente trasladar su residencia a otros países.
5. Considero también que España, como cualquier país le interesa obtener contribuyentes, entrada de rentas grandes o pequeñas va a provocar un crecimiento al país, pero lo que debe de lograr para ello principalmente es la residencia de dichos contribuyentes, de nada sirve que rentas obtenidas en España acaben en el extranjero, por lo que considero que España debe de adoptar políticas encaminadas a lograr la residencia y permanencia de dichos contribuyentes extranjeros, políticas de subvenciones para paliar el precio de la vivienda, ya que es principalmente es el gran obstáculos que se pueden observar, porque si una persona es capaz de adquirir una vivienda, difícilmente van a abandonar el país.
6. Señalar en esta conclusión, mi opinión al respecto sobre la dificultad que encontramos actualmente respecto a la cuestión de formalizar acuerdos entre los estados, acuerdos que sean realmente beneficiosos para los contribuyentes de

dichos países. Esta problemática bajo mi punto de vista radica en la multitud de diferencias que nos podemos encontrar en los sistemas impositivos de los países, sería interesante, sobre todo desde el punto de vista de los países europeos, es conseguir una armonización fiscal, conozco que dicho punto presenta una gran complejidad y es una de las asignaturas pendientes de nuestra UE. Aunque no se consiga esa armonización fiscal, también es interesante que se acordarán unos términos fijos referente a cuestiones de DI que se deben de respetar en el marco de la UE.

7. Finalmente, realizar una crítica, cuando he ido recopilando información para el desarrollo del trabajo, he aprendido cuestiones relevantes del país nórdico bajo mi punto de vista, España podría aprender de Noruega, como es la jornada laboral de 37.5 horas que encontramos en el país nórdico, frente a la jornada laboral que hay actualmente en España de 40 horas semanales. España es un país muy diferente a Noruega en cuanto al clima, jornadas laborales más cortas como las del país nórdico van a suponer que sus residentes puedan emplear dicho tiempo para lograr un mayor desarrollo personal, que en definitiva considero que es esencial para el desarrollo de un país. *Miguel Hernández*

6. Bibliografía.

Monografías y Manuales.

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (2011). Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

Francis LEFEBVRE. (2021). Memento práctico fiscal (6a ed.). Edición Francis Lefebvre.

Juan José Rubio Guerrero (2007). Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional (3a ed.). Instituto de Estudios Fiscales.

Juan Martín Queralt, José Manuel Tejerizo López, Joaquín Álvarez Martínez (2021). Manual de derecho tributario parte especial (18a ed.). Editorial Aranzadi.

Organisation for Economic CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Instituto de Estudios Fiscales.

Serrano Antón. (2015). Fiscalidad internacional (6a ed.). Centro de Estudios Financieros.

Vease Ambite Iglesias Ana María y López Arrabe Carlos. (2014). Doble imposición internacional en una economía globalizada. (vol. 17/2014). Instituto de Estudios Fiscales.

Webgrafía.

<https://www.skatteetaten.no/en/rates/minimum-standard-deduction/>

<https://www.skatteetaten.no/en/rates/parental-allowance-childcare-expenses/>

<https://www.smartepenger.no/skatt/657-skattesatser>

<https://datosmacro.expansion.com/paises/comparar/noruega/espana?sector=Presi%C3%B3n+fiscal+%28%25PIB%29&sc=XE75#tbl>

<https://www.udi.no/en/about-the-udi/about-the-udi-and-the-immigration-administration/who-does-what-in-the-immigration-administration/>

<https://www.exteriores.gob.es/es/ServiciosAlCiudadano/TratadosInternacionales/Paginas/index.aspx>

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

<https://www.rae.es/desen/exhortar>

<http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Publicaciones.aspx>

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-socios-participes-instituciones/relacion-paises-territorios/definicion-paraiso-fiscal.html>

<https://www.consilium.europa.eu/es/policias/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

<https://www.un.org/es/desa/doble-tributacion>

<https://dle.rae.es/canon>

<https://www.finanzasclaras.es/impuestos-noruega/>

