
Aspectos generales

PID_00257676

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 6 horas



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP. Business & Law School.

Tercera edición: febrero 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Depósito legal: B-14.942-2015



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	7
1. Derecho fiscal internacional.....	9
1.1. Concepto	9
1.2. Fuentes normativas y el <i>soft law</i>	9
1.3. Principios de fiscalidad internacional	16
1.4. Soberanía fiscal y puntos de conexión	18
2. La doble imposición internacional.....	23
2.1. Concepto, causas y efectos	23
2.2. Clases de medidas para eliminar o paliar la doble imposición ...	26
2.3. Métodos para eliminar o paliar la doble imposición	27
3. Convenios para evitar la doble imposición.....	31
3.1. Aplicación de los convenios y finalidades	31
3.2. Diferentes modelos de CDI	33
3.3. El Modelo de CDI de la OCDE	36
4. La residencia fiscal.....	51
4.1. La residencia fiscal de las personas físicas	52
4.2. La residencia fiscal de las personas jurídicas	62
Actividades.....	65
Ejercicios de autoevaluación.....	65
Solucionario.....	67

Introducción

Hoy en día el fenómeno de la globalización de la economía está en auge, favorecido por la internacionalización de las operaciones comerciales y la expansión de los mercados financieros (creciente flujo de capitales, bienes y servicios, y un aumento de movilidad del factor trabajo, especialmente de trabajo cualificado). Y, por otra parte, la globalización de la economía está afectada por la irrupción de las tecnologías de la información y la comunicación.

Este hecho provoca, por un lado, una mayor presencia de empresas extranjeras en España, así como una creciente actividad de empresas españolas en el extranjero; por otro lado, las relaciones económicas y sociales de las personas rebasan las fronteras nacionales.

Ello tiene repercusiones en el ámbito fiscal, y además, los efectos de la globalización económica se difunden con rapidez haciendo necesario conocer los criterios y las consecuencias fiscales, así como las obligaciones tributarias formales y materiales derivadas de las operaciones o actos realizados de ámbito internacional.

En consecuencia, cada vez son más frecuentes supuestos de obtención de rentas por parte de las personas, físicas o jurídicas, en Estados distintos del Estado donde tienen su residencia, de forma que cada una de estas situaciones está afectada por las legislaciones fiscales de los diferentes Estados. Así pues, pueden producirse situaciones de doble imposición. Todo esto repercute en la fiscalidad de tales operaciones, caracterizada por su complejidad y sofisticación, de manera que se debe acudir al derecho fiscal internacional, cuyo adecuado conocimiento permite dirimir el régimen fiscal aplicable a estas operaciones.

No obstante, ello no puede implicar que las potestades tributarias de los Estados se vean perjudicadas. La correcta tributación de tales operaciones en función de la capacidad económica obliga a las Administraciones tributarias a modernizarse en este nuevo entorno, a potenciar el uso de instrumentos de intercambio de información con Administraciones tributarias de otros Estados para permitir un mayor control tributario, y a adoptar medidas antielusión.

Ante estas circunstancias, España ha reaccionado (como la mayoría de Estados) aumentando la suscripción de convenios internacionales para evitar la doble imposición, así como trabajando en una regulación detallada a escala interna de las cuestiones de fiscalidad internacional. Conviene poner de relieve que el dinamismo de este fenómeno obliga a los Estados a realizar continuas refor-

mas fiscales para adecuar sus normativas a los distintos instrumentos de planificación fiscal, en la medida que éstos puedan eludir la correcta aplicación de los ordenamientos tributarios nacionales.

Esta cuestión está relacionada con el concepto de *soberanía fiscal*, la aplicación de las normas tributarias en el espacio y los puntos de conexión para determinar la sujeción a gravamen de una operación. Generalmente, el Estado de residencia grava, mediante su impuesto correspondiente, todas las rentas obtenidas, con independencia del Estado de donde procedan, al tiempo que el Estado en el que se generan las rentas somete a gravamen todas las rentas producidas en su territorio. Pero ambos criterios no son excluyentes, por lo que se pueden provocar situaciones de doble tributación por una misma renta y por un mismo período impositivo, especialmente en relación con la renta, que se pueden paliar o eliminar con mecanismos como los convenios para evitar la doble imposición o con medidas que adopta el Estado de residencia (como en el caso de nuestro IRPF o IS). En estos impuestos, se permite a los residentes deducir los impuestos satisfechos en el extranjero, de manera que dicha deducción no supere la cuantía del impuesto que hubiera correspondido pagar en el Estado de residencia del percceptor si la renta procediera de dicho Estado.

En función de si una persona, física o jurídica (entidad, sociedad...), se considera residente o no en territorio español, su tributación será diferente. En el primer caso, el impuesto que deben pagar las personas físicas es el impuesto sobre la renta de las personas físicas, mientras que las personas jurídicas están sometidas a gravamen por el impuesto sobre sociedades. En cambio, en el segundo caso, esto es, cuando estemos en presencia de no residentes en el territorio español, se deberá tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes, tanto si se trata de personas físicas como si se trata de personas jurídicas. Es un impuesto directo que grava, por lo tanto, la renta obtenida por las personas que no residen en territorio español. De ahí que resulte decisiva la determinación de la residencia fiscal de unas personas y otras.

Objetivos

Los principales objetivos que se pretende que el estudiante alcance con el estudio de este módulo son los siguientes:

1. Identificar los principales temas que tienen que ver con el Derecho fiscal internacional.
2. Entender el concepto de *doble imposición internacional*, así como los mecanismos que se prevén para paliar o evitar sus efectos.
3. Comprender en qué consisten los convenios para evitar la doble imposición internacional.
4. Conocer los diferentes puntos de conexión y las consecuencias derivadas de su utilización.
5. Reconocer la noción y las características del concepto de *residencia fiscal* en relación con la fiscalidad internacional.

1. Derecho fiscal internacional

1.1. Concepto

El Derecho fiscal internacional se ocupa de la regulación de los supuestos en los que podrían resultar aplicables los ordenamientos tributarios de dos o más Estados, en especial en el ámbito de la imposición directa.

Ello puede suceder por varias razones: porque un sujeto sea residente en un Estado diferente de aquél en el que se obtiene la renta, por ser residente de un Estado distinto de aquél en el que está situado el bien gravado o porque la persona sea considerada residente a efectos fiscales en dos o más Estados. En estos casos, se trata de dilucidar a cuál de los Estados afectados corresponde determinar la carga tributaria.

Por consiguiente, su **objeto** no consiste en regular impuestos, ya que la competencia corresponde al legislador nacional, sino en regular soluciones ante conflictos de los ordenamientos tributarios de los diferentes Estados que puedan ser de aplicación en estos supuestos. Ahora bien, es innegable la influencia que los principios del derecho fiscal internacional tienen en la configuración de los sistemas fiscales nacionales.

En este contexto, las principales **finalidades** del derecho fiscal internacional son, por un lado, evitar los supuestos de doble imposición, y por otro, evitar la elusión fiscal. Ello se consigue mediante diferentes mecanismos que, a continuación, serán objeto de análisis.

Por último, conviene tener presente que en esta materia frecuentemente se producen conflictos interpretativos y que existen muchos aspectos polémicos, como consecuencia de la diversidad de fuentes normativas y de criterios administrativos y jurisprudenciales, sobre todo cuando proceden de autoridades fiscales de Estados diferentes.

1.2. Fuentes normativas y el *soft law*

Las fuentes del derecho fiscal internacional son variadas, como normas convencionales internacionales, comunicativas e internas. En este sentido, se pueden distinguir las siguientes: los convenios internacionales, la costumbre internacional, el derecho comunitario y el derecho interno.

Conocimiento de los sistemas fiscales

Por ello, es importante, en la práctica, conocer los sistemas fiscales de los diferentes Estados implicados en estas situaciones.

1) Los convenios internacionales

Entre las fuentes de esta materia, destacan (junto con la normativa interna) los convenios internacionales, que en este ámbito suelen ser convenios para evitar la doble imposición (aunque también puede existir alguna cláusula de naturaleza tributaria en los convenios internacionales en materia general, lo que, sin embargo, no es algo habitual). Se trata de acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral.

Estos convenios no tienen por **finalidad** distribuir la potestad impositiva entre dos jurisdicciones nacionales, sino eliminar los efectos negativos (como lo es la doble imposición internacional) generados por las relaciones juridictributarias de los extranjeros con el Estado en el que han de tributar, pues existen diferencias entre los diversos sistemas fiscales nacionales. Por lo tanto, pretenden garantizar la eliminación de la doble imposición internacional mediante la renuncia a un ámbito de soberanía fiscal por parte de los Estados signatarios.

Con este objetivo, establecen normas de reparto del poder tributario entre los Estados implicados, en función de la mayor o menor conexión económica que exista entre ellos y las rentas o el patrimonio objeto de gravamen, así como de la propia naturaleza de la renta. En definitiva, actúan como un límite a las normas internas fiscales de los Estados contratantes.

Además, fijan diferentes categorías de rentas, determinando para cada una de ellas la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, por lo que es básico calificar las rentas conforme a las categorías previstas en los CDI. Debe tenerse en cuenta que los CDI no crean tributos ni regulan sus elementos esenciales. En cambio, es el derecho interno de cada uno de los Estados contratantes el que se ocupa de ello. Así pues, una vez que el CDI determina a qué Estado le corresponde gravar una determinada renta, ésta se calcula de conformidad con la normativa interna del Estado competente.

Como es sabido, los tratados internacionales, tras ser ratificados y publicados, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico interno de cada Estado y gozan, mayoritariamente en todos los Estados, de primacía sobre la ley interna. Además, presentan **particularidades** en relación con su derogación, modificación e interpretación, pues un convenio no puede ser derogado o modificado de forma unilateral por uno de los Estados firmantes, sino mediante el procedimiento establecido en el propio tratado, y la interpretación de las cláusulas del tratado se suele realizar de mutuo acuerdo entre los Estados.

En este contexto, la Constitución española señala que:

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

Art. 96.1 CE.

Por consiguiente, los tratados internacionales¹ tienen primacía sobre la normativa interna y pasan a formar parte del ordenamiento jurídico tras su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*.

⁽¹⁾Art. 1.5 del Código civil.

En el ámbito tributario, dicha primacía de los convenios internacionales se reconoce en la LGT (en el artículo 7, sobre las fuentes del ordenamiento tributario) al señalar que los tributos se regirán:

“Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.”

Art. 7.1.b LGT.

También se reconoce esta primacía en las leyes reguladoras de los impuestos, que establecen (en sus primeros artículos) que el contenido de las mismas se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y los convenios internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico interno (por ejemplo, art. 5 LIRPF o art. 3 LIS).

La práctica del *treaty override*

En algunos Estados, como EE.UU., Reino Unido o Australia, se admite que los tratados sean derogados o desconocidos por leyes posteriores, lo que supone violar dichos tratados, práctica que, en este sentido, es criticada por la OCDE.

Hay que tener presente que los convenios se aplican a los impuestos españoles que estén vigentes en cada momento, aunque no lo estuvieran cuando fueron suscritos los convenios, lo que puede provocar problemas cuando determinadas situaciones previstas en una ley interna posterior no se encuentran reguladas por un convenio anterior.

Una última particularidad consiste en que los tratados contienen un procedimiento jurisdiccional especial y propio, el denominado *procedimiento amistoso*, que posibilita la resolución de conflictos de carácter interpretativo y de aplicación, ofreciendo solución a supuestos concretos de doble imposición sobrevenida o no prevista en su articulado. Por lo tanto, constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas produce una imposición no conforme con el CDI suscrito entre ambos Estados o una doble imposición.

Procedimiento amistoso

Quien pone en marcha el procedimiento es el contribuyente afectado de cualquiera de los Estados contratantes, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios. Este procedimiento no se sustancia ante los tribunales de justicia, sino ante un órgano del Estado (en España, la Dirección General de Tributos).

En el caso de los procedimientos amistosos previstos en los convenios para evitar la doble imposición, no existe la obligación de resolver y, de forma coherente, no hay plazo

temporal concreto para resolver. El convenio no obliga a llegar a un resultado, sino a la voluntad de alcanzarlo.

No obstante, hay que mencionar la introducción de un nuevo apartado en el artículo 25 del Modelo de CDI de la OCDE, que prevé el establecimiento de un plazo para que las Administraciones tributarias alcancen un acuerdo y, ante la ausencia del mismo, se establece la posibilidad de acudir a una comisión consultiva que resuelva las cuestiones pendientes entre ambas Administraciones. Destaca la aprobación, en el ámbito de la OCDE, de un manual para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos.

En España se ha aprobado el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (aunque constituye una vía de recurso alternativa poco utilizada hasta el momento).

A escala comunitaria, también existe una norma de este tipo: el Código de conducta para la aplicación del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

Cuando el contribuyente sea residente en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición, se aplicarán las disposiciones previstas en el convenio, pues el tratado internacional es una fuente del derecho jerárquicamente superior a la ley ordinaria. La normativa interna se aplica en todo aquello que no contravenga lo dispuesto por el convenio y cuando sea más favorable que las previsiones del CDI.

La interpretación de los convenios

Cuando un término se encuentra definido en el mismo convenio, es ésta la interpretación que prima. Ahora bien, si el propio convenio no recoge la definición de un término, debe tenerse en cuenta la normativa fiscal interna (por encima de la normativa jurídico-privada), a no ser que el convenio disponga otra cosa.

Por otra parte, no hay que olvidar que la interpretación debe realizarse de consenso entre los Estados contratantes, si bien un Estado no tiene por qué aceptar de forma automática la interpretación efectuada por el otro Estado.

2) La costumbre internacional

Entre las fuentes del derecho fiscal internacional, también puede incluirse la costumbre internacional, pues ha sido recogida de forma escrita generalmente en los tratados internacionales y en los preceptos de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, de 23 de mayo de 1969.

Se trata de una forma espontánea de creación del derecho; espontánea porque surge gracias a una práctica seguida por los Estados de manera uniforme y que, generalmente, con el paso del tiempo acaba consolidándose como derecho.

En cambio, en el derecho comunitario la costumbre no aparece recogida en los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas como fuente. Sin embargo, el TJUE, en su sentencia *International Fruit Company* —relacionada con el GATT—, de 12 de diciembre de 1972, afirma que la costumbre internacional forma parte del sistema de normas del derecho comunitario.

3) El Derecho comunitario

Por otro lado, la integración de España en la Unión Europea obliga a analizar el derecho comunitario como un ordenamiento que incide transversalmente en los ordenamientos nacionales. Como señaló el TJUE en el asunto 26-62 *Van Gend & Loos*, de 5 de febrero de 1963 —en el que reconoció el efecto directo de las normas comunitarias—, la Comunidad constituye:

“un nuevo ordenamiento jurídico de derecho internacional en beneficio del cual los Estados han restringido sus derechos soberanos, aunque en campos limitados”.

Si bien la potestad tributaria es competencia de los Estados miembros, también es cierto que existen normas comunitarias que repercuten en los sistemas fiscales internos y que los órganos comunitarios pueden intervenir en esa materia si se produce una distorsión en el mercado interior. Por lo tanto, en este sentido, el derecho comunitario contiene limitaciones al poder tributario de todos los Estados miembros.

La armonización

Para ello, además, se intenta armonizar o acercar las legislaciones, especialmente en el ámbito de la imposición indirecta (artículo 113 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Sin embargo, los tímidos avances de la armonización fiscal directa en la Unión Europea se han visto compensados por la extraordinaria labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que ha armonizado en gran medida las legislaciones nacionales mediante los principios contenidos en el Tratado de la Unión Europea y la prohibición de la discriminación en el mercado interior.

En lo que respecta a las **fuentes** del derecho comunitario, se distingue entre derecho originario (los tratados constitutivos de la Unión Europea y sus modificaciones) y derecho derivado (actos dictados por las instituciones comunitarias —reglamentos, decisiones y directivas—).

Dos **características** del ordenamiento comunitario son:

- la primacía del derecho comunitario sobre las normas internas, y
- la eficacia directa de algunas de estas normas comunitarias, por cuanto generan derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan, incluidos los particulares (que pueden alegarlas no sólo ante el TJUE, sino también ante los órganos jurisdiccionales nacionales).

Por otro lado, hay que tener en cuenta la influencia de la normativa comunitaria en el tratamiento de los residentes y los no residentes y, en concreto, en la determinación de los puntos de conexión para evitar discriminaciones o restricciones a las libertades comunitarias. Otras cuestiones relacionadas con la fiscalidad internacional son las normas comunitarias tendentes a paliar la doble imposición internacional entre los Estados miembros, las normas sobre derechos de aduana, los gravámenes indirectos que gravan las relaciones comerciales internacionales y la prohibición de ayudas públicas a las empresas.

La relación entre el Derecho fiscal internacional y el comunitario

Un tema que se suscita en esta materia es el de la relación del derecho fiscal internacional respecto del comunitario, especialmente el grado en el que los convenios para evitar la doble imposición se han visto influenciados. La tesis mayoritaria defiende la existencia de relaciones entre ambos desde los principios de influencia mutua y complementariedad (en la línea de algunas sentencias del TJCE).

Otra cosa es que, desde la perspectiva de una conveniente coordinación de los distintos sistemas fiscales, las líneas de actuación de la OCDE y de las instituciones comunitarias sean cada vez más coincidentes a la hora de establecer ciertos principios impositivos.

Incluso algunas instituciones comunitarias (el Ecofin, la Comisión y el TJUE) se han referido a la necesidad de que la normativa fiscal comunitaria se adecue a los principios fiscales internacionales elaborados en el marco de la OCDE. A esta propuesta se la conoce como “comunitarización de los convenios para evitar la doble imposición”.

4) El Derecho interno

Además de las fuentes anteriores, existen normas internas de derecho fiscal internacional que regulan cuestiones como los puntos de conexión de los impuestos, las medidas para evitar la doble imposición internacional, la evasión fiscal internacional, el gravamen sobre la renta obtenida por los no residentes y el gravamen sobre la renta de fuente extranjera.

Las normas internas se aplican en defecto de la existencia de un CDI (que opera, como el derecho comunitario, como un límite a las mismas). Pero, además, debe tenerse en cuenta que la determinación del tributo que grava una operación o una renta internacional se realiza conforme a la normativa interna del Estado correspondiente. Y si la normativa interna es más beneficiosa que las previsiones de un CDI, se aplica aquélla. Por consiguiente, a estos efectos, ni los CDI ni el derecho comunitario determinan por sí solos el tributo aplicable, sino que suelen ser las normas internas las que lo hacen.

La norma legal que regula la tributación de los no residentes en España (con independencia de si son personas físicas o jurídicas) es el 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.

Los principios de primacía y eficacia directa y los CDI

La aplicación de principios de primacía y eficacia directa conlleva que los CDI que suscriban los diferentes Estados miembros entre sí no resultarán de aplicación si son contrarios o incompatibles con el derecho comunitario (salvo que se hubieran celebrado con anterioridad a la adhesión de dichos Estados a la UE, según dispone el artículo 351 del Tratado de funcionamiento de la UE).

Por su parte, las leyes reguladoras del tratamiento fiscal aplicable a las rentas obtenidas en el extranjero por los residentes en España son las siguientes: en el caso de personas físicas, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, y cuando se trata de personas jurídicas, la Ley 27/2015, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Remisión normativa

La normativa del IRNR efectúa remisiones tanto a la normativa del IRPF como a la del IS en determinadas cuestiones, como por ejemplo, la residencia.

5) El *soft law*

Junto con las fuentes del derecho —denominadas *hard law*—, se sitúan algunas disposiciones o instrumentos que, a pesar de no tener la consideración de normas jurídicas y de carecer de carácter vinculante, tienen mucha transcendencia porque influyen en la creación de las mismas o en su interpretación. Se trata del *soft law* o derecho blando, que se suele dictar en el seno de organizaciones internacionales para orientar su actuación y la de sus miembros.

Los ámbitos en los que tradicionalmente se adoptan estas disposiciones de *soft law* son el medio ambiente, los derechos humanos, los estándares bancarios, los CDI y las directrices sobre precios de transferencia y transparencia e intercambio de información.

En el seno de la OCDE, tanto el Modelo de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios como las listas negras y grises de paraísos fiscales son normas blandas. Asimismo, el Modelo de convenio de la ONU tiene este carácter. Por otro lado, otro tipo de normas blandas que se adoptan en el seno de la OCDE y de otras organizaciones internacionales —como la OMC— son códigos de conducta, directivas (*guidelines*), comunicaciones, etc., con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a escala internacional.

En el ámbito de la Unión Europea², se prevé que las instituciones comunitarias puedan dictar recomendaciones y dictámenes que no tengan fuerza vinculante. Además, la Comisión puede elaborar directrices y códigos de conducta.

⁽²⁾ Art. 288 del Tratado de funcionamiento de la UE.

El valor jurídico de los actos de derecho blanco de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (asunto *Grimaldi* 322/88), señala que “los jueces nacionales están obligados a tener en cuenta las recomendaciones a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante”.

1.3. Principios de fiscalidad internacional

Existen una serie de principios de fiscalidad internacional que suponen una especie de “consenso mínimo fiscal” para la mayoría de los Estados y que suelen estar presentes en los modelos de convenio, además de la prohibición de la doble imposición internacional (que se analizará más adelante).

Se trata, básicamente, de los principios de no discriminación, de reciprocidad y cortesía internacional, de buena fe en las relaciones fiscales internacionales y de asistencia técnica administrativa.

1) Principio de no discriminación

Los sistemas tributarios modernos se caracterizan por otorgar un diferente trato entre los residentes y los no residentes. Dicha diferencia de trato puede provocar alguna ventaja fiscal a unos u otros, así como situaciones de elusión fiscal.

Uno de los principales límites del derecho tributario internacional es el principio de no discriminación. Así, los Estados que suscriben un convenio se obligan a dar un trato fiscal análogo a:

- los residentes fiscales en dichos Estados, con independencia de su nacionalidad (así se deduce del artículo 24 del Modelo de convenio de la OCDE);
- los establecimientos permanentes de un Estado situados en el otro Estado, por comparación con la legislación fiscal aplicable a cualquier empresa residente que realice la misma actividad, y
- las empresas que realicen su actividad en un Estado, con independencia de que sus accionistas sean residentes en el otro Estado y por comparación con la legislación fiscal aplicable a las empresas del primer Estado con accionariado residente.

El principio de no discriminación y el derecho de la Unión Europea

Asimismo, este principio existe en el derecho comunitario, según el cual se debe dar igualdad de trato fiscal a las personas y a las empresas residentes en Estados miembros de la UE. Generalmente, la discriminación fiscal del no residente es una forma encubierta de discriminación por razón de la nacionalidad, prohibida en el derecho comunitario. Al respecto, hay que tener en cuenta la interpretación que de este principio ha efectuado el TJCE, que ha dictado numerosas sentencias sobre esta cuestión en las que relaciona la no discriminación por razón de nacionalidad con el criterio de la prohibición de medidas fiscales discriminatorias que restrinjan las libertades de establecimiento, circulación de capitales y de personas, y la libre prestación de servicios (por ejemplo, las sentencias Bachmann —de 28 enero de 1992, C#204/90— y Wielockx —de 11 de agosto de 1995, C#80/94—, ambas del TJUE, que, en materia de contratos de seguro y de pensiones respectivamente, proscriben la no discriminación dentro de la UE).

2) Principio de reciprocidad y cortesía internacional

Mediante el principio de cortesía internacional o de reciprocidad, se pretende una equiparación de las concesiones fiscales que mutuamente pueden realizarse los Estados.

Dicho principio se puede establecer por dos vías: mediante convenios internacionales suscritos entre Estados, o bien por medio de normas tributarias internas aprobadas por cada Estado. En los convenios de doble imposición, el régimen tributario de las personas que ejercen funciones públicas en otros Estados se rige por el principio de cortesía internacional.

La aplicación de este principio supone que los Estados se conceden un trato de favor entre sí y para con sus representantes diplomáticos. Este trato también se extiende a los funcionarios públicos que ejercen en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

El Modelo de convenio de la OCDE

En este contexto, el artículo 19.1 del Modelo de convenio de la OCDE, titulado “Funciones públicas”, únicamente regula la distribución de competencias en la tributación de los funcionarios públicos, pero no entra en el tema de los privilegios fiscales de los que disfrutaban los agentes diplomáticos y consulares. Por lo tanto, la regla general es que el derecho a gravar las retribuciones de los funcionarios públicos corresponde al Estado de residencia del ente pagador de las mismas, si bien pueden someterse a tributación en el otro país si se cumple alguna de las dos condiciones recogidas en el artículo 19.1.b), requisito este último matizado en alguno de los convenios suscritos por España.

Las normas internas españolas también se refieren en alguna ocasión a este principio, el principio de reciprocidad, como por ejemplo, el artículo 9.2 de la LIRPE, según el que “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”.

3) Principio de buena fe en las relaciones fiscales internacionales

Los convenios son normas de derecho internacional, como hemos visto, y como tal deben ser interpretados, conforme a lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, del 23 de mayo de 1969.

En particular, su artículo 31 prescribe que la interpretación de un acuerdo internacional se realizará de acuerdo con la buena fe, conforme al sentido corriente de los términos, teniendo en cuenta el contexto, el objeto y el fin del tratado. Por lo tanto, este principio está relacionado con la interpretación de los convenios.

4) Principio de asistencia técnica administrativa

Hoy en día, dada la globalización y la complejidad de las operaciones comerciales, es preciso que los Estados adopten fórmulas de cooperación. Por ello, en los convenios se suelen introducir cláusulas para favorecer el intercambio de información entre los Estados firmantes con el fin de garantizar la correcta aplicación de aquéllos y de prevenir el fraude y la evasión fiscal.

También a escala comunitaria, se prevén procedimientos para intercambiar información y para cooperar en materia de recaudación.

1.4. Soberanía fiscal y puntos de conexión

1) La soberanía fiscal y la eficacia de la ley en el espacio

La **soberanía fiscal** constituye una de las manifestaciones del concepto de *soberanía del Estado*. Así, la potestad de crear y de establecer tributos es un elemento clave del concepto de *soberanía de un Estado*, junto con el derecho a acuñar moneda y el uso de la fuerza militar.

La Unión Europea y la soberanía fiscal

En el ámbito de la UE, las instituciones comunitarias han atraído para sí estas dos últimas facultades mediante la unión monetaria y la política exterior y de seguridad común. En cambio, en materia fiscal, únicamente intentan coordinar o, mejor dicho, armonizar las políticas fiscales.

El concepto de *soberanía fiscal* está relacionado con la aplicación de las normas tributarias en el espacio. Es decir, un Estado ejerce su soberanía fiscal dentro de sus fronteras territoriales. Es lo que se denomina la **territorialidad de los impuestos**. En el plano internacional, la soberanía tributaria de cada Estado queda limitada, lógicamente, por la existencia de otras soberanías fiscales.

Supuestos de doble imposición o de no imposición

A veces, puede resultar que una determinada operación o actividad quede sujeta a las medidas fiscales emanadas de dos Estados (conflicto positivo), con lo que se da una doble tributación.

También puede suceder que ningún Estado haya adoptado una medida tributaria (conflicto negativo), con lo que la operación no tributa y puede producirse una evasión fiscal, a veces provocada por los propios Estados con el fin de atraer capitales o personas a su territorio, lo que conduce a que se conviertan en paraísos fiscales.

Por otro lado, la soberanía fiscal está relacionada con la eficacia de la ley en el espacio y su extensión.

Eficacia y extensión de la ley

La eficacia de la ley en el espacio tiene por objeto delimitar el ámbito espacial sobre el que la ley tributaria produce sus efectos.

La extensión de la ley tiene por objeto establecer los criterios que determinan el sometimiento de un hecho a la norma tributaria. Se trata de los puntos de conexión.

Generalmente, ambas cuestiones coinciden, pero en ocasiones difieren, de forma que:

- La extensión de la ley es más limitada que el ámbito territorial en el que dicha ley es obligatoria. Por ejemplo, en el IRPF no están sujetos ciertos extranjeros (diplomáticos, funcionarios consulares o de organismos internacionales) aunque residan en España.
- O, al contrario, el ámbito territorial es más limitado que la extensión de la ley. Por ejemplo, en el caso del IVA, se entienden realizadas en la Península o islas Baleares, y se someten a tributación, operaciones que en realidad se han llevado a cabo en el extranjero, como las adquisiciones intracomunitarias de bienes, que se someten a tributación en destino y no en origen.

2) Los puntos de conexión

Los **puntos de conexión** o criterios de sujeción a cada tributo sirven para delimitar la sujeción al ordenamiento tributario español de un acto, actividad, operación o renta frente a otros Estados. La finalidad de los criterios de conexión sería, por ejemplo, la de determinar si la renta obtenida en España por un residente alemán está sujeta a algún impuesto español.

Tales puntos de conexión se **determinan** de dos maneras. En primer lugar, pueden ser fijados de forma unilateral por un Estado. Cada Estado aplicará el criterio que más le interese desde el punto de vista recaudatorio, que suele ser el de residencia. Y, en segundo lugar, los puntos de conexión pueden ser convenidos mediante tratados internacionales para evitar posibles conflictos derivados de la concurrencia de dos o más ordenamientos internos sobre una misma renta.

Los puntos de conexión son especialmente importantes para los Estados, porque determinan cuál de ellos gravará la totalidad o parte de la renta (y tendrá, por lo tanto, una mayor o menor recaudación), pero también para los contribuyentes, pues de los puntos de conexión dependerá un mayor o menor gravamen. La elección de un criterio de conexión u otro es un factor que influye también en la competencia fiscal entre Estados; por lo tanto, no es neutral. Tiene, en consecuencia, importantes consecuencias fiscales, especialmente, recaudatorias. Además, la posibilidad de que las personas con rentas más altas puedan trasladarse a paraísos fiscales también influye en las decisiones que el resto de Estados puedan tomar.

Los distintos modelos de convenio recogen diferentes criterios de sujeción. A los países exportadores, en general les interesa que se graven las rentas en el país de residencia (el país del vendedor o perceptor de la renta), para así participar de las rentas no originadas en su territorio; además, de esta manera se alivia el gravamen que recae sobre las inversiones que realizan sus residentes

Puntos de conexión internos

Internamente también existen puntos de conexión, en especial en lo que respecta a los impuestos cedidos del Estado a las comunidades autónomas.

en el extranjero. A los países importadores, por el contrario, les interesa el criterio de la fuente, para que una parte tribute en el país de la fuente (el país del comprador o pagador).

Los **posibles criterios aplicables**, en general, son el de nacionalidad o el de territorialidad y residencia, cada uno de los cuales tiene un ámbito bien definido:

a) La nacionalidad. De acuerdo con el criterio de nacionalidad, las normas tributarias se aplican a todos los ciudadanos que posean la nacionalidad de un Estado, con independencia del lugar en el que residan y en el que obtengan sus rentas, el lugar en el que estén situados sus bienes o el lugar en el que realicen el correspondiente hecho imponible.

Ejemplo

Un nacional alemán residente en Alemania obtiene rentas en España.

Si tanto España como Alemania aplicaran el criterio de la nacionalidad, el sujeto no tributaría en España (país de la fuente), sino que estaría sujeto en Alemania por la totalidad de sus rentas. Y aunque residiera en España, igualmente tributaría en Alemania por su renta mundial, al ser nacional alemán.

Este criterio ha sido sustituido paulatinamente en España por el de territorialidad y el de residencia, al igual que en la mayoría de países de nuestro entorno (salvo EE.UU.), ya que es uno de los criterios que más fácilmente posibilitan la evasión fiscal. A pesar de ello, la nacionalidad conserva su importancia como medio de resolución de conflictos de dualidad de residencias, así como para la aplicación del principio de no discriminación.

b) La territorialidad. Conforme al criterio de territorialidad, las leyes tributarias sólo se aplican a quienes residan en territorio español o bien a quienes, a pesar de no residir en territorio español, tengan alguna relación o vínculo económico con el mismo: obtención de rentas, titularidad de bienes situados en el territorio español o mantenimiento de relaciones económicas en dicho territorio. Por lo tanto, es el territorio o lugar en el que el hecho (operación, acto, renta...) se produce el que decide la ley aplicable. Éste es un criterio de naturaleza real y de vinculación objetiva.

Ejemplo

Un nacional alemán residente en Alemania obtiene rentas en España.

De acuerdo con este criterio de territorialidad, el contribuyente tributaría en España por las rentas obtenidas en territorio español.

c) La residencia habitual o efectiva. Una manifestación del principio de territorialidad es el de residencia, a pesar de que en España, como veremos, el legislador incurre en una confusión por cuanto los contrapone como si fueran opuestos, cuando, en realidad, el primero es el género y el segundo la especie;

Doble imposición y doble nacionalidad

Puede haber, en teoría, supuestos de doble imposición internacional por doble nacionalidad, aunque en la práctica es difícil que se dé este hecho, porque pocos Estados utilizan este criterio.

Inconveniente

Si únicamente se utiliza como punto de conexión la territorialidad, puede producirse una salida de capitales, puesto que se incentiva a los residentes a realizar inversiones en el extranjero.

es decir, el principio de residencia constituye una de las manifestaciones del principio de territorialidad, ya que supone la vinculación territorial del contribuyente al espacio. Es un criterio de naturaleza personal y de vinculación subjetiva. Los criterios concretos que sirven para determinar la residencia de un sujeto son establecidos por la normativa propia de cada tributo.

Ejemplo

Una empresa de México vende ordenadores a otra empresa residente en España.

Según el criterio de la residencia, el contribuyente tributaría en México por su renta mundial. Por el contrario, según el criterio de la fuente, la empresa vendedora tributaría en España por la renta aquí obtenida.

Con el criterio de la residencia, es el vínculo económico con el Estado (obtener rentas en su territorio o mantener relaciones económicas), más que el político, característico de la nacionalidad, el que adquiere relevancia. La utilización del criterio de la residencia habitual da lugar, pues, a una especie de ciudadanía fiscal.

Sin embargo, el criterio de la residencia habitual plantea problemas derivados de la variedad de reglas empleadas por las leyes fiscales de los distintos Estados a la hora de definir la residencia, que pueden generar situaciones de doble residencia. Tales conflictos se resuelven mediante el establecimiento, en los convenios de doble imposición, de un orden de prioridad en lo que respecta a los criterios para determinar la residencia.

3) Puntos de conexión en el ordenamiento tributario español

El artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria establece lo siguiente: “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.” Así pues, la residencia efectiva de una persona en territorio español, de acuerdo con las normas propias establecidas en el correspondiente tributo, es el elemento que determina la sujeción al impuesto español. En este contexto, en la mayoría de países se utiliza el criterio de residencia efectiva en los tributos de carácter personal.

En consecuencia, el legislador tributario establece como criterios de sujeción a las leyes tributarias españolas el de residencia efectiva (se tributa por la totalidad de la “renta mundial” del contribuyente) y el de territorialidad (fuente de la renta), excluyendo entre los puntos de conexión el de nacionalidad (que sólo se tiene en cuenta en supuestos excepcionales, como en el caso del artículo 8.2 de la LIRPF, que no es más que una medida antiparaísos fiscales).

Importa destacar que los criterios del artículo 11 de la LGT no son una regla absoluta, sino que son subsidiarios respecto de los previstos en las leyes reguladoras de los diferentes tributos. En el IRPF se utiliza el criterio de residencia efectiva; en cambio, en el IRNR se utiliza el criterio de territorialidad.

En efecto, el criterio que rige la aplicación de las normas tributarias en el espacio será, en primer lugar, el que disponga la norma reguladora del correspondiente tributo, y con carácter subsidiario, cuando no exista prescripción específica al respecto, se aplicará el criterio de residencia o, en su caso, el de territorialidad, según cuál sea la naturaleza del respectivo tributo. Este hecho determina que el artículo 11 de la LGT resulte de escasa aplicación práctica, dado que en la mayoría de tributos es la normativa reguladora del mismo la que establece el criterio aplicable.

2. La doble imposición internacional

2.1. Concepto, causas y efectos

Cuando estamos en presencia del factor internacional, se pueden producir fenómenos de doble imposición, especialmente en materia de renta y patrimonio. Ello sucede porque los puntos de conexión, que establece cada Estado soberanamente y que determinan la sujeción al gravamen de una fuente de renta (residencia, lugar de producción de la renta, lugar de situación del bien...), la atribuyen a dos o más Estados.

Se produce esta situación cuando se perciben rentas o se poseen patrimonios en territorios diferentes de aquél en el que se reside y los dos Estados (el de la **fuentes** y el de la **residencia**) tratan de gravar una misma renta o patrimonio obtenido por un mismo sujeto en un determinado período al amparo de su soberanía fiscal (o bien por la aplicación de dos criterios de sujeción diferentes o del mismo pero interpretándolo de formas distintas, o bien porque ambos Estados atribuyen la residencia al sujeto).

- Por un lado, el Estado de la fuente, en atención al principio de territorialidad, somete a tributación las rentas obtenidas en su territorio, con independencia del Estado del que procedan, mediante el impuesto correspondiente.
- Y, por otro, el Estado de residencia, en aplicación del principio de residencia efectiva, somete a tributación al sujeto por su renta mundial (*worldwide income*).

La doble imposición interna

No hay que olvidar que también en el ámbito interno pueden producirse situaciones de doble imposición.

Si todos los Estados aplicaran el principio de residencia (si las personas sólo tributarán en el Estado en el que residieran) o el de territorialidad (si las personas sólo quedarán sujetas en el territorio en el que se obtuviera la renta), se reducirían las posibilidades de que se produjera una doble imposición.

Ejemplo

El Sr. Martínez, de nacionalidad española, reside habitualmente en Barcelona. En mayo de 2008 repara unos ordenadores en Camerún, operación por la que percibe 3.000 euros.

Se producirá una situación de doble imposición si el Estado de residencia (España) grava en el IRPF todas las rentas obtenidas por el Sr. Martínez, con independencia del Estado

del que procedan, y al mismo tiempo, el Estado en el que se han generado las rentas (Camerún) somete a gravamen todas las rentas producidas en su territorio.

A estos efectos, se suelen distinguir dos clases de doble imposición: la económica y la jurídica. La primera, la **económica**, se produce cuando dos personas diferentes son gravadas por una misma renta o patrimonio, pero mediante dos impuestos diferentes. Este tipo de doble imposición no genera la necesidad de llegar a una solución en el ámbito internacional (a diferencia de la doble imposición jurídica), ya que es un fenómeno que se produce frecuentemente en los ordenamientos internos de casi todos los países. Suele darse en el ámbito de la imposición de dividendos, y se denomina *doble imposición intersocietaria*.

Ejemplo

La Sra. Rodríguez, residente en el Estado A, percibe unos dividendos procedentes de una sociedad residente en el Estado B.

En este caso, se da un supuesto de doble imposición económica, porque la sociedad pagará en su Estado de residencia el IS y la Sra. Rodríguez pagará en su Estado de residencia el IRPF.

La doble imposición **jurídica** requiere no sólo que dos o más Estados graven un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica en el mismo período impositivo y que el impuesto que se satisface sea el mismo, de naturaleza análoga, sino además, que el contribuyente sea jurídicamente el mismo. Es decir, en estos casos, un mismo contribuyente paga dos veces el impuesto por el mismo hecho imponible. En definitiva, se grava una misma renta y sujeto, y por un mismo período impositivo.

Un principio del derecho fiscal internacional es que un mismo hecho imponible no puede someterse a gravamen dos veces por tener vinculación con dos países. Existe, pues, consenso a la hora de considerar la eliminación de la doble imposición internacional jurídica como un objetivo prioritario, por razones de justicia y de orden económico que afectan no sólo a los contribuyentes sino a los propios Estados, pues la doble imposición internacional rompe el principio de neutralidad fiscal.

Los **efectos** de la doble imposición internacional se producen no sólo para los sujetos intervinientes en las operaciones gravadas, sino que también afectan a las relaciones económicas entre los Estados y al buen funcionamiento del mercado interior.

Algunas de estas consecuencias negativas son las siguientes: la doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos; puede incidir negativamente sobre la producción y el intercambio comercial, ya que supone la disminución de la rentabilidad de las inversiones y de las operaciones realizadas por los residentes, la deslocalización de las inversiones y los patrimonios o el desvío de rentas hacia lugares en los

que el coste fiscal es menor o hacia paraísos fiscales, y finalmente, provoca la desigualdad de trato para las personas que tienen relaciones o que están vinculadas con más de un Estado.

Por ello, la causa de la doble imposición internacional puede encontrarse en:

1) La utilización de diversos criterios de sujeción a los tributos por parte de los Estados (lo que es el supuesto más frecuente).

Ejemplo

Ante una misma renta de un contribuyente, el Estado A utiliza el criterio de residencia (que sujeta a gravamen todas las rentas obtenidas por el residente con independencia del lugar en el que se han generado), y el Estado B utiliza, de forma exclusiva o no, el criterio de la fuente (que sujeta a gravamen las rentas producidas en su territorio).

Si no existe tratado para evitar la doble imposición o medida alguna de tipo unilateral aprobada por alguno de estos Estados, se produce una situación de doble imposición internacional.

2) La utilización de un mismo criterio de sujeción a los tributos, pero configurándolo de formas diferentes, como puede ser el criterio de la residencia. Ello sucede cuando un contribuyente es considerado como residente en dos o más Estados que utilizan el criterio de residencia, porque utilizan distintos criterios para definir la residencia (o interpretan dichos criterios de forma diferente).

Ejemplo

El Sr. Méndez es propietario de un piso en el Estado A; en el Estado B tiene establecido su centro de actividades económicas y obtiene allí sus rentas, y en el Estado C es donde realmente vive.

En este caso, el contribuyente podría ser considerado residente en tres Estados, en los que tendría que pagar el mismo impuesto.

Si, además, este contribuyente fuera nacional de otro Estado que tuviera como punto de conexión la nacionalidad, como EE.UU. (aunque no hubiera Estado en ese país desde hiciera años, ni obtuviera rentas en él, ni poseyera allí ningún bien), el sujeto debería pagar por su renta mundial en cuatro Estados.

También se da esta circunstancia cuando dos o más Estados entienden que un determinado hecho imponible (obtención de renta) se ha producido en su territorio. En este caso, se trata de Estados que utilizan el mismo principio de conexión, el de territorialidad, pero a partir de criterios diferentes para determinar la situación de la fuente.

Ejemplo

La Sra. Fernández, residente en el Estado A, celebra un contrato de compraventa internacional con la Sra. González en el Estado B, pero su cumplimiento se produce en el Estado C.

Consecuencias más graves

En estos casos, las consecuencias son más graves que en el caso de utilización de dos criterios diferentes de conexión, ya que el contribuyente debe tributar por toda su renta mundial en dos o más Estados, mientras que en el caso de utilización de dos criterios diferentes, la doble imposición puede ser parcial (por una renta determinada).

La contribuyente podría estar obligada a tributar, en virtud del principio de territorialidad, tanto en el Estado B como en el Estado C por la renta generada por la compraventa.

3) Por último, hay que tener en cuenta que las situaciones de doble imposición internacional no sólo se producen por la existencia de puntos de conexión diferentes recogidos en las normas, sino también por las distintas interpretaciones que de estas normas realizan la Administración y los tribunales.

2.2. Clases de medidas para eliminar o paliar la doble imposición

Estos conflictos de doble tributación se pueden eliminar o, como mínimo, paliar por medio de diferentes medidas y métodos, especialmente en el ámbito de la imposición sobre la renta, de diversa naturaleza.

Las medidas que pueden adoptar los Estados para evitar la doble imposición son de dos tipos:

1) **Unilaterales.** Se trata de medidas que adopta generalmente el Estado de residencia (como en el caso de nuestros IRPF, IS o ISD) y que entran en juego en ausencia de convenio. En estos impuestos, se permite a los residentes deducir de la cuota los impuestos satisfechos en el extranjero con ciertos requisitos (de manera que dicha deducción no supere la cuantía del impuesto que hubiera correspondido pagar en el Estado de residencia del perceptor si la renta procediera de dicho Estado).

Deducciones para evitar la doble imposición en el IRPF y en el IS

Así, de acuerdo con lo dispuesto en la LIS³, se puede deducir la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo pagado en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS (cuando sea aplicable un convenio para evitar la doble imposición, dicha deducción no puede exceder del impuesto que corresponda según aquel), o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería satisfacer por dichas rentas, si se hubieran generado en territorio español. A estos efectos, es importante destacar que el importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluye en la renta y forma parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible. Por otro lado, se considera gasto deducible la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero. El importe no deducido por falta de cuota íntegra puede deducirse en los períodos impositivos siguientes. A este respecto, debe tenerse en cuenta que no se establece ningún límite temporal para la deducción de las cantidades no deducidas por falta de cuota íntegra. No obstante, se limita a diez años el plazo del que dispone la Administración para comprobar las deducciones aplicadas o pendientes.

⁽³⁾Art. 31 LIS.

⁽⁴⁾Art. 80 LIRPF.

A su vez, la LIRPF⁴ recoge la deducción de la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IRNR, o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero (el tipo medio de gravamen es el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido al dividir la cuota líquida total por la base liquidable, y se establece una diferencia entre el tipo de gravamen que corresponde a las rentas generales y a las del ahorro). La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realiza de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 LIS.

2) **Convencionales** (multilaterales o bilaterales). Son las medidas recogidas en los tratados internacionales o, en particular, en los convenios para evitar la doble imposición.

Cuando el convenio atribuye el gravamen de la renta en exclusiva al Estado de residencia (que es lo habitual) o al de la fuente, ya se evita la doble imposición. No obstante, si el convenio permite a ambos Estados que graven la renta (con independencia de si establece un límite máximo o no), se da un supuesto de doble imposición que suele paliarse en el Estado de la residencia por medio de alguno de los métodos que a continuación se analizan.

La armonización fiscal

Podría incluso mencionarse una tercera vía, la armonización fiscal, esto es, la aproximación de las estructuras tributarias de los países pertenecientes a una entidad supranacional, como puede ser la Unión Europea.

Aunque todos los países adoptaran los mismos criterios de conexión, para conseguir la eliminación de la doble imposición internacional se necesitaría una misma interpretación de tales puntos de conexión y que las estructuras tributarias estuvieran armonizadas.

2.3. Métodos para eliminar o paliar la doble imposición

Los distintos métodos que, en particular, se prevén en los diferentes convenios se pueden agrupar en dos grandes grupos (el de la exención y el de la imputación), junto a los que existen algunos otros (como el de la deducción).

En todo caso, hay que tener presente que cada Estado decide qué método aplica a escala interna y, por otro lado, que las posibilidades son tantas como variantes decidan introducir los Estados en el momento de suscribir los convenios, de manera que quedan a su elección tanto las reglas concretas de cómo debe efectuarse la exención, como los criterios para el cálculo de la deducción.

Todos los métodos presentan ventajas e inconvenientes, y para saber cuál es mejor, habría que analizar caso por caso las estructuras y los principios de los sistemas tributarios (cómo determinan la base y el tipo de gravamen, los procedimientos de gestión...), así como los fines perseguidos con la suscripción del convenio, aunque se puede afirmar que, en general, el método de la imputación respeta mejor los principios de igualdad, equidad y capacidad económica.

1) Método de la exención

En este método, el Estado de residencia del sujeto pasivo en el que éste tributa por la totalidad de renta obtenida deja exentas las rentas generadas en el extranjero, ya que ha tributado en el Estado o territorio en el que se ha obtenido el rendimiento, de manera que existe una renuncia de soberanía fiscal por parte del Estado de residencia a favor de los beneficios de la inversión realizada en el extranjero. En este sentido, se separan las bases imponibles (las proce-

La aplicación por parte del país de residencia

Estos métodos los aplica el Estado de residencia y suponen una reducción del impuesto allí pagado en atención al importe satisfecho previamente en el Estado de la fuente. La diferencia entre estos métodos radica en la manera de determinar y aplicar dicha reducción, cuyo importe varía en unos casos y otros.

dentes del Estado de residencia) de las exentas (que proceden del extranjero). Por consiguiente, se produce una parcelación de bases imponibles y de rentas (las exentas y las sujetas).

La aplicación de este método en el Estado de residencia puede provocar la salida de capital, puesto que el gravamen es menor, así como una discriminación de los residentes que no inviertan en el extranjero.

Se distinguen, a su vez, dos modalidades: la exención íntegra y la exención con progresividad.

a) Exención íntegra. El Estado de residencia, al exigir el impuesto a su residente, renuncia totalmente a gravar las rentas procedentes del extranjero (es como si las rentas no existieran). Quien somete a gravamen la renta de forma exclusiva es el Estado de la fuente. Con este método, además, se produce una reducción más que proporcional de la renta en el Estado de residencia, ya que no se tienen en cuenta las rentas exentas para fijar el tipo de gravamen progresivo aplicable al resto de rentas. Asimismo, este método pone en situación de igualdad, desde el punto de vista fiscal, al inversor extranjero con respecto a los residentes del Estado de la fuente (de forma que los beneficios fiscales del Estado de la fuente no son reducidos ni suprimidos por el Estado de residencia).

La pérdida de ingresos en el Estado de residencia suele ser superior al impuesto percibido en el Estado de la fuente, incluso aunque el tipo de gravamen sea superior en el Estado de la fuente. Por lo tanto, éste no es un método que se suele aplicar ni internamente ni en los convenios.

Ejemplo

Un contribuyente obtiene una renta de 10 en el Estado A (el Estado de la fuente) y una renta de 100 en el Estado B (el Estado de residencia). Los tipos de gravamen en los Estados son del 20% y del 30% respectivamente.

Con la aplicación de este método, el contribuyente pagaría una cuota de 2 en el Estado A (la base imponible sería de 10, sobre la que se aplicaría un tipo del 20%) y una cuota de 30 en el Estado B (la base imponible sería de 100, y el tipo de gravamen del 30%).

De haber gravado el Estado B la renta obtenida en el Estado A, la cuota habría sido de 33 ($110 \times 30\%$), de forma que lo que deja de recaudar el Estado B por la renta obtenida en el extranjero ($33 - 30 = 3$) es superior a lo recaudado por esa renta en el Estado A (2).

b) Exención con progresividad. El Estado de residencia también renuncia a gravar las rentas obtenidas en el extranjero, de manera que quedan exoneradas del impuesto en el Estado de residencia del sujeto pasivo, al igual que en el caso anterior; pero se tienen en cuenta las rentas obtenidas en el extranjero a la hora de calcular la base imponible (se suman al resto de rentas obtenidas por el contribuyente) únicamente para conocer el tipo de gravamen, que será aplicado, por lo tanto, sólo sobre las rentas obtenidas en el Estado de residencia.

Irrelevancia del impuesto en el Estado de la fuente

Para la aplicación de este método, resulta irrelevante el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente, por cuanto no es necesario conocerlo, ya que dicho impuesto no se tiene en cuenta para calcular el impuesto que se ha de pagar en el Estado de residencia.

La cuota que se ha de satisfacer en el Estado de residencia aplicando este método es superior a la resultante del método de la exención íntegra, ya que el tipo de gravamen se calcula sobre la renta mundial del contribuyente, aunque sólo se aplica sobre la renta obtenida en el Estado de residencia.

Ejemplo

Un contribuyente obtiene una renta de 10 en el Estado A (el Estado de la fuente) y una renta de 100 en el Estado B (el Estado de residencia). Los tipos de gravamen en los Estados son del 20% y del 30% respectivamente.

El contribuyente pagaría una cuota de 2 en el Estado A (la base imponible sería de 10, sobre la que se aplicaría un tipo del 20%). En el Estado B, la base imponible sería de 100; pero el tipo de gravamen ya no sería del 30%, sino por ejemplo del 35%, al ser el impuesto progresivo y tomarse en consideración para su determinación una base imponible de 110 (100 + 10). Por consiguiente, el contribuyente pagaría una cuota de 35 en el Estado B.

2) Método de la imputación

El Estado de residencia grava la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, pero permite una deducción de la cuota del impuesto de los importes satisfechos en el extranjero por aquellas rentas de origen extranjero. Así pues, en este método, se integran todas las rentas, incluidas las obtenidas en el Estado de la fuente, en la base imponible. Además, se produce una cierta parcelación de cuotas (hay una que corresponde al Estado de la fuente y otra que corresponde al Estado de residencia).

Nuevamente, se distinguen dos grandes modalidades de este método: la imputación íntegra y la imputación ordinaria.

a) Imputación íntegra. El Estado de residencia permite deducir de la cuota del impuesto la totalidad del importe soportado en el Estado de la fuente sin ningún tipo de limitación. En consecuencia, el importe de la deducción coincide con el impuesto satisfecho en el extranjero.

Ejemplo

Un contribuyente obtiene una renta de 10 en el Estado A (el Estado de la fuente) y una renta de 100 en el Estado B (el Estado de residencia). Los tipos de gravamen en los Estados son del 20% y del 30% respectivamente.

El contribuyente pagaría una cuota de 2 en el Estado A (la base imponible sería de 10, sobre la que se aplicaría un tipo del 20%). En el Estado B, la base imponible sería de 110 y el tipo de gravamen sería del 35%, por lo que la cuota íntegra sería de 38,5 (110 × 35%). A dicha cuota íntegra habría que restar el importe satisfecho en el Estado A, con lo que la cuota líquida sería de 36,5 (38,5 - 2).

b) Imputación ordinaria. La deducción (o crédito fiscal) por el impuesto satisfecho en el extranjero nunca podrá exceder del importe de la cuota que correspondería pagar en el país de residencia si las rentas procedentes del extranjero se hubieran obtenido en el país de residencia. Por lo tanto, se aplica la deducción con ciertas limitaciones cuantitativas.

Impuestos progresivos

Este método sólo tiene sentido en impuestos con un tipo de gravamen progresivo, porque al aumentar la base aumenta de forma progresiva el impuesto que se ha de pagar y se respeta el principio de progresividad del sistema tributario.

Momento de la práctica de la deducción

Generalmente, dicha deducción se aplica una vez practicadas el resto de deducciones que procedan, de acuerdo con la normativa interna.

Ejemplo

Un contribuyente obtiene una renta de 50 en el Estado A (el Estado de la fuente) y una renta de 60 en el Estado B (el Estado de residencia). Los tipos de gravamen en los Estados son del 35% y del 30% respectivamente.

El contribuyente pagaría una cuota de 17,5 en el Estado A (la base imponible sería de 50, sobre la que se aplicaría un tipo del 35%). En el Estado B, la base imponible sería de 110 y el tipo de gravamen sería del 30%, por lo que la cuota íntegra sería de 33 (110 × 30%). El importe satisfecho en el Estado A se puede deducir de la cuota íntegra, pero no puede exceder del importe de la cuota que correspondería pagar en el Estado B si las rentas procedentes del Estado A se hubieran obtenido en aquél. Por lo tanto, a la cuota íntegra del impuesto correspondiente al Estado B se le multiplica la renta obtenida en el Estado A y el resultado se divide por la renta mundial obtenida por el contribuyente. Así, la deducción aplicable por el importe satisfecho en el Estado A sólo sería de 15 (y no de 17,5). Por consiguiente, la cuota líquida del contribuyente en el Estado B sería de 18 (33 – 15).

Éste es precisamente el sistema seguido en España. Así, la LIRPF regula una deducción por doble imposición internacional que consiste en aplicar la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero siempre que sea de una naturaleza idéntica o similar al IRPF o al IRNR, o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero⁵.

Otras modalidades de imputación

Dado que el método de imputación anula los beneficios fiscales del Estado de la fuente para atraer inversión extranjera (pues el menor impuesto en el Estado de la fuente supone una menor deducción en el Estado de residencia), existen algunas modalidades que permiten una deducción en el Estado de residencia mayor que el impuesto efectivamente satisfecho en el Estado de la fuente. Se trata, por lo tanto, de una deducción de impuestos ficticios mediante el *tax sparing credit* o el *credit for notional tax*. Tales modalidades no aparecen ni en el Modelo de CDI de la OCDE ni en el de la ONU.

3) Otros métodos

Además de los anteriores, existen otros posibles métodos que intentan paliar (más que suprimir) la doble imposición internacional, aunque no están recogidos en ningún convenio y son aplicados unilateralmente por pocos Estados. Se trata de los siguientes:

- **Método de la deducción.** El impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta mundial del residente. Por lo tanto, actúa como un gasto necesario para la obtención de la renta y se tiene en cuenta en el cálculo de la base imponible.
- **Método del tipo impositivo especial o método del doble tipo.** Las rentas generadas en el extranjero se hacen tributar en el Estado de residencia a un tipo especial.

Límite cuantitativo de la deducción

En el caso de que el impuesto satisfecho en el país de la fuente no supere al que correspondería al del país de residencia por las rentas obtenidas en el extranjero, las dos modalidades (la imputación íntegra y la imputación ordinaria) conducen a un mismo resultado, pues la diferencia existente entre ambas radica únicamente en el límite cuantitativo de la deducción.

⁽⁵⁾Art. 80 LIRPF.

3. Convenios para evitar la doble imposición

3.1. Aplicación de los convenios y finalidades

Los convenios para evitar la doble imposición establecen **normas de reparto de poder tributario** entre los Estados implicados (el Estado de la fuente o Estado en el que se origina la renta, y el Estado de residencia del perceptor de la renta) en función de la mayor o menor conexión económica que exista entre los mismos y las rentas o el patrimonio objeto de gravamen, así como atendiendo a la propia naturaleza de la renta. No obstante, una vez establecido dicho reparto, la determinación concreta del impuesto que se ha de satisfacer se realiza conforme a la normativa interna. Los CDI constituyen la técnica fundamental para prevenir o eliminar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

En efecto, los CDI establecen diferentes categorías de rentas y determinan para cada una de ellas la distribución de la potestad tributaria entre los Estados partes del convenio, por lo que resulta fundamental calificar las rentas de acuerdo con las categorías previstas en el tratado. Los CDI no crean tributos ni establecen sus elementos esenciales (tipos de gravamen, bases, cuotas, etc.). Estas son cuestiones que corresponden al Derecho interno de los Estados contratantes. Los CDI establecen qué Estado está facultado (y en qué medida) para gravar una determinada renta o patrimonio. Pero, una vez que se haya reconocido el derecho de un Estado a gravar dicha renta, ésta se gravará conforme a la legislación fiscal interna del Estado competente.

Por otra parte, los CDI también contienen cláusulas especiales destinadas a regular varias materias en el marco de la prevención de la doble imposición y la evasión fiscal: la no discriminación fiscal; la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados contratantes en el marco de un intercambio de información o de la asistencia en la recaudación; o el procedimiento amistoso para llegar a un acuerdo en caso de una imposición no conforme con el convenio, de distintas interpretaciones o de lagunas en su aplicación.

Como consecuencia de la aplicación de estas disposiciones de los convenios, en algunos casos la tributación es inferior a la que resultaría de aplicar la normativa tributaria española sobre el IRNR, y en otros, las rentas no pueden someterse a imposición en España si concurren ciertas circunstancias.

La bilateralidad de los convenios

Estos convenios, que generalmente son bilaterales, sólo obligan a los Estados contratantes, no a terceros Estados, con lo que el problema no se soluciona en su globalidad.

Cuando el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición, se aplicarán las disposiciones previstas en el convenio, pues el tratado internacional es una fuente del derecho jerárquicamente superior a la ley ordinaria. En todo aquello que no contravenga lo dispuesto por el convenio, se aplicará la normativa tributaria española sobre el IRNR, o cuando ésta sea más favorable que las disposiciones del convenio. Y cuando el contribuyente sea residente en un país con el que España no tenga suscrito un convenio, se aplicarán las disposiciones de la normativa tributaria española.

En consecuencia, la **finalidad** principal de este tipo de convenios, que se suscriben entre los Estados que tienen relaciones comerciales intensas, es evitar la doble imposición internacional y, en menor medida, luchar contra la evasión fiscal. No obstante, también responden a otras finalidades, como la de facilitar y atraer inversiones extranjeras, procurar la neutralidad del trato fiscal para que no influya en la deslocalización de rentas y patrimonios, buscar el efecto de armonización entre los diferentes sistemas fiscales de los Estados firmantes, facilitar el intercambio de información tributaria y aplicar el principio de no discriminación entre residentes y no residentes.

Las medidas convencionales son el medio para evitar la doble imposición internacional que más desarrollo ha tenido y que ha obtenido unos resultados más efectivos. Por otro lado, estas medidas constituyen un instrumento fundamental para el desarrollo del comercio internacional (además, suelen incorporar una cláusula de intercambio de información, lo que es una herramienta efectiva para la lucha contra la evasión fiscal).

Ventajas de la suscripción de un CDI

- Las principales ventajas de suscribir un convenio son las siguientes:
- Los países desarrollados (exportadores) consiguen que sus inversiones no soporten un gravamen excesivo y fomentan sus exportaciones.
- Los países en vías de desarrollo (importadores) pueden conseguir aumentar su desarrollo económico.
- En ocasiones, los convenios incorporan cláusulas, denominadas *tax sparing clause*, para fomentar las inversiones en países en vías de desarrollo, permitiendo una deducción de la cuota exigible en el país de residencia, o para fomentar la cooperación entre los Estados en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Así se hace en los convenios de España con la República Federal de Alemania, Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Italia y Gran Bretaña.

Los convenios para evitar la doble imposición y de asistencia administrativa recaen sobre tres **materias** bien diferenciadas: la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio, la imposición sobre las herencias y, por último, la imposición sobre las rentas de la navegación marítima y/o aérea internacional. Ahora bien, cuantitativa y cualitativamente (por la amplitud de sus disposiciones) destacan de entre ellos los convenios relativos a la imposición sobre la renta y el patrimonio.

Por otro lado, también se firman acuerdos limitados al intercambio de información (*tax information exchange agreements*) entre territorios calificados como paraísos fiscales y Estados de la OCDE.

Los modelos de CDI no son propiamente convenios; por lo tanto, no son normas. Se trata de disposiciones de *soft law* que sirven de patrón a los Estados para elaborar los convenios. La norma es el convenio concreto firmado por dos o más Estados.

Los Estados pueden introducir variaciones con respecto al redactado del modelo. Ésta es una de las razones por las que existen diferencias entre unos convenios y otros. No obstante, la estructura y las cuestiones generales suelen mantenerse en todos los convenios.

3.2. Diferentes modelos de CDI

Distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que los Estados dispongan de una red suficiente de convenios y de que éstos sean redactados según criterios homogéneos o, al menos, uniformes. Y de hecho, muchos de ellos disponen desde hace tiempo de un **modelo de CDI**, que se **actualiza** para adaptarlo a las necesidades derivadas de una economía globalizada.

Ya en 1920, la Sociedad de Naciones comenzó trabajos en esa línea, creando en su seno la Comisión Económica y Financiera. Y hoy en día, la eliminación de la doble imposición internacional es un tema fundamental desarrollado en el seno de organizaciones como la ONU, la OCDE, la UE, la OEA, el Grupo de Expertos de la ALALC (Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, creada en 1960, organismo intergubernamental sustituido, a partir de 1980, por la ALADI, Asociación Latinoamericana de Integración) o el Pacto Andino (la comunidad andina nació en 1969), y de instituciones no gubernamentales como la International Fiscal Association, el Institut de Droit International o la Cámara de Comercio Internacional.

Cuestiones fundamentales de los CDI

Lo más importante de un CDI es la tributación de los cánones, los dividendos y los intereses, y también la cláusula de intercambio de información, pues es lo que hace operativa la aplicación del convenio.

No obstante, se ha de señalar que existen variaciones en los diversos convenios suscritos por los Estados respecto de un mismo modelo de convenio. Estas variaciones obedecen a diferentes razones, como las circunstancias del Estado con el que se pacta el convenio, la situación económica en el momento de negociarlo, la existencia de distintas versiones del modelo de CDI y las fechas muy distantes entre sí de la firma de unos convenios y otros.

De entre todos, destacan los convenios basados en el Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), organización de la que forma parte el Comité de Asuntos Fiscales, encargado de elaborar principios. España tiene suscritos numerosos convenios de este tipo, sobre todo en relación con el IRPF y el IP, disponibles en la web de la AEAT.

El Modelo de convenio de la OCDE suele otorgar mayor importancia al criterio de la residencia que el Modelo de la ONU (redactado en 1980 y revisado en 2001), en el que prima el criterio de la fuente.

A partir de la década de los años sesenta, España comenzó a trazar una red de convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio que hoy en día abarca la práctica totalidad de los Estados con los que mantiene relaciones económicas de cierta entidad. Los convenios suscritos por España, con matices en el caso del firmado con Estados Unidos, se ajustan, en líneas generales, al Modelo de convenio de la OCDE.

Estados con su propio modelo de CDI

Incluso hay países que tienen su propio modelo de convenio, que utilizan para negociar sus convenios, como es el caso de EE.UU. (*United States model income tax convention*) y Holanda.

Países con convenio

Unión Europea	Otros países	
Alemania Austria Bélgica Bulgaria Chequia Chipre Dinamarca Eslovaquia Eslovenia Estonia Finlandia Francia Grecia Holanda Hungría Irlanda Italia Letonia Lituania Luxemburgo Malta Polonia Portugal Reino Unido Rumania Suecia	Europa	Albania Andorra Armenia Bosnia y Herzegovina Croacia Estados de la antigua URSS (salvo Rusia) Federación Rusa Georgia Islandia Kazajstán Macedonia Moldavia Noruega Serbia Suiza Turquía
	África	Argelia Egipto Marruecos Nigeria Senegal Sudáfrica Túnez
	América	Argentina Barbados Bolivia Brasil Canadá Chile Colombia Costa Rica Cuba Ecuador EE.UU. El Salvador Jamaica México Panamá República Dominicana Trinidad y Tobago Uruguay Venezuela
	Asia	Arabia Saudí Catar Corea del Sur China Emiratos Árabes Unidos Filipinas Hong Kong India Indonesia Irán Israel Japón Kuwait Malasia Omán Pakistán Singapur Tailandia Uzbekistán Vietnam

Lectura recomendada

T. Sánchez Fernández (2004). "Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 1).

Unión Europea	Otros países	
	Oceanía	Australia Nueva Zelanda

Asimismo, hay CDI firmados con Azerbaiyán, Bielorrusia, Perú y Cabo Verde, pero todavía no están en vigor.

También existen convenios, suscritos con Francia, Grecia y Suecia, para evitar la doble imposición en lo que respecta a los impuestos sobre las herencias.

Por otra parte, existen convenios, suscritos con Chile, Sudáfrica y Venezuela, para evitar la doble imposición sobre rentas procedentes del ejercicio de la navegación marítima y/o aérea.

Además, con Chipre se ha suscrito un convenio para la corrección de beneficios de las empresas asociadas.

Por último, se han suscrito acuerdos de intercambio de información con Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas y San Marino.

3.3. El Modelo de CDI de la OCDE

1) Las versiones del Modelo de CDI

El primer Modelo de convenio para evitar la doble imposición en el ámbito de la renta y el patrimonio y sus Comentarios data de 1977 (aunque en 1963 aparece el proyecto de modelo de convenio). Otros convenios son los de 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010. El último Modelo de convenio de la OCDE es del 2018.

En la práctica, este modelo ha permitido cierta armonización de las legislaciones internas de los países de la OCDE. También existe un Modelo de convenio para el impuesto sobre sucesiones y donaciones, publicado en 1966 y revisado en 1982, y otro para asistencia administrativa en materia de recaudación de impuestos, de 1981.

El Modelo de convenio, como se ha puesto de relieve anteriormente, se somete a revisiones periódicas, que se plantean como una forma de garantizar su permanente actualidad en la fiscalidad internacional.

Las revisiones periódicas del Modelo de CDI

Con estas revisiones se toma en cuenta:

- la experiencia adquirida por los países miembros de la OCDE en la negociación de sus convenios para evitar la doble imposición,
- los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros,
- el aumento de las relaciones fiscales internacionales, y

- el desarrollo de nuevos sectores y fórmulas de actividad empresarial (como por ejemplo el comercio electrónico).

2) Los Comentarios al Modelo de CDI

Junto al Modelo de CDI, hay que mencionar los Comentarios a su articulado, que han sido elaborados por expertos de los distintos países miembros de la OCDE, que constituyen un eficaz instrumento de resolución de las controversias que puedan derivarse de la aplicación del Modelo, pues su función es la de interpretar o aclarar las disposiciones del Modelo de convenio, y que han ido, de hecho, alterando la interpretación y la aplicación de tales convenios.

Constituye una práctica habitual el hecho de recurrir a los Comentarios del Modelo de convenio de la OCDE para interpretar los convenios, a pesar de que no existe una base legal clara para su aplicación interpretativa, ya que forman parte de los trabajos preparatorios del convenio. Quizá los supuestos en los que puede plantear mayores reservas la aplicación de tales comentarios son aquellos en los que el convenio suscrito no se acaba de ajustar al Modelo de convenio.

Por lo tanto, en la práctica, los Comentarios tienen mucha trascendencia y sus interpretaciones son aplicadas por las autoridades tributarias y los tribunales nacionales. En los casos en los que un Estado discrepa de la interpretación para salvaguardar su soberanía fiscal, se introduce una observación en el Comentario o una reserva en el Modelo de CDI (en la práctica se introducen numerosas reservas y observaciones, y ello es reflejo de la importancia de los Comentarios).

En los últimos años, también los Comentarios han sido revisados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que ha incorporado sus modificaciones.

Tanto el Modelo de CDI como sus Comentarios han sido calificados como normas blandas (*soft law*), puesto que la propia OCDE los ha considerado recomendaciones. Por lo tanto, se trata de disposiciones que no son legalmente vinculantes y cuya función es la de evitar conflictos negativos de imposición (la no imposición por parte de ningún Estado) o la de reconducir a la unidad los conflictos positivos (la doble imposición internacional).

3) Contenido del Modelo de CDI

El Modelo de convenio de la OCDE se **estructura** en torno a los siguientes capítulos: ámbito de aplicación del convenio, esto es, impuestos incluidos (artículos 1 y 2); definiciones generales: definición de *residencia* y de *establecimiento permanente* (artículos 3 a 5); imposición sobre la renta: rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, navegación marítima, empresas vinculadas, dividen-

dos, intereses, cánones, ganancias de capital, trabajos independientes, trabajos dependientes, participaciones de consejeros, artistas y deportistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes y otras rentas (artículos 6 a 21); imposición sobre el patrimonio (artículo 22); métodos para evitar la doble imposición (artículo 23); disposiciones especiales: principio de no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, agentes diplomáticos, extensión territorial (artículos 24 a 28), y disposiciones finales: entrada en vigor y denuncia (artículos 29 y 30).

Sin perjuicio de las especialidades contenidas en los distintos convenios, el **tratamiento** que generalmente reciben los diferentes **tipos de renta** es el siguiente:

a) Beneficios empresariales. Los beneficios empresariales sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, salvo que se obtengan a través de un EP, en cuyo caso se gravan en España.

Artículo 7 del Convenio hispano-estadounidense

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 7 (relativo a los beneficios empresariales) del Convenio hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, firmado el 22 de febrero de 1990:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de investigación y desarrollo, los intereses y otros gastos similares y una participación razonable en los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectuaron en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

5. A los efectos de este Convenio, los beneficios imputables al establecimiento permanente comprenderán solamente los beneficios o las pérdidas derivados de los activos o las actividades del establecimiento permanente y se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

Lectura recomendada

J. M. Vallejo Chamorro; M. Gutiérrez Lousa (2002). “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 6).

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

b) Actividades profesionales. Este tipo de rendimientos se gravan en el país en el que resida el contribuyente, a excepción de los obtenidos mediante una base fija de negocios, que tributan en España.

Por lo tanto, las personas físicas residentes en España que obtengan rentas en el extranjero como consecuencia del ejercicio de actividades profesionales no tributarán en dicho Estado, sino en España, siempre que exista con el mismo un CDI aplicable, y que el perceptor pueda acreditar su residencia en España a efectos del citado CDI.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que los CDI suscritos por España hasta el año 2003, contenían un precepto dedicado al «trabajo independiente», «servicios profesionales independientes» o similares, referido al ejercicio de profesiones liberales de naturaleza independiente, esto es, actividades profesionales. A estos efectos, se entienden incluidas en este concepto las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores o contables.

Artículo 14 del Convenio hispano-cubano

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 14 (relativo a servicios personales independientes) del Convenio entre el Reino de España y la República de Cuba para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo, hechos en Madrid el 3 de febrero de 1999, publicado en el BOE de 10 de enero de 2001.

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que ese residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para la realización de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, tales rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a esa base fija.

2. La expresión ‘servicios profesionales’ comprende en particular las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores o contables.”

Ejemplo

La Sra. González, profesora de Universidad residente en Cuba, Estado con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición, percibe 2.000 euros por la conferencia que imparte en la Universidad de Salamanca.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 14.1 del Convenio hispano-cubano para evitar la doble imposición, los 2.000 euros percibidos por la Sra. González tributarán en Cuba.

c) **Actividades artísticas y deportivas.** Normalmente, los rendimientos por actuaciones artísticas y deportivas realizadas en territorio español tributan en España. Sin embargo, en los distintos convenios se recogen peculiaridades en relación con este tipo de rentas.

Artículo 14 del Convenio hispano-francés

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 14 del Convenio hispano-francés a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, **firmado el 10 de octubre de 1995:**

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista, personalmente y en calidad de tal, se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. No obstante las disposiciones del apartado 1 y de los artículos 14 y 15, las rentas derivadas de las actividades ejercidas, personalmente y en calidad de tal, por un artista del espectáculo o un deportista residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando dichas actividades desarrolladas en el otro Estado son financiadas principalmente por fondos públicos del primer Estado, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público.

4. No obstante las disposiciones del apartado 2 y de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista del espectáculo o un deportista, personalmente y en calidad de tal, residente de un Estado contratante, en el otro Estado contratante, son atribuidas, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante cuando esta otra persona esté financiada principalmente por fondos públicos de este otro Estado, de sus entidades territoriales o de sus personas jurídicas de derecho público.”

Ejemplo

El Sr. Gómez, residente en Francia, Estado con el que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición, percibe 40.000 euros por un concierto de música realizado en Alicante.

De conformidad con el artículo 17.1 del Convenio hispano-francés para evitar la doble imposición, los 40.000 euros percibidos por el Sr. Gómez podrán tributar en España, ya que, como se deduce del enunciado, el concierto no ha sido financiado con fondos públicos de Francia.

d) **Consejeros.** Todas aquellas rentas que se perciban en calidad de miembro de un consejo de administración de una sociedad residente en España (participaciones, dietas de asistencia...) tributarán en España.

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 16 (relativo a las participaciones de los consejeros) del Convenio hispano-australiano para evitar la doble imposición

y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado en Canberra el 24 de marzo de 1992:

“Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que una persona residente de uno de los Estados contratantes obtenga como miembro del Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

e) Rentas inmobiliarias. En los convenios se dispone que las rentas de los bienes inmuebles tributan en el Estado en el que están situados los mismos. En consecuencia, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España son gravadas por la normativa española.

Artículo 6 del Convenio hispano-italiano

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 6 (relativo a las rentas inmobiliarias) del Convenio hispano-italiano para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal, firmado el 8 de septiembre de 1977:

“1. Las rentas procedentes de bienes inmuebles, incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esos bienes están situados.

2. La expresión «bienes inmuebles» vendrá definida de conformidad con la Ley del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo de las explotaciones agrícolas y forestales, así como los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces. Se considera además como «bienes inmuebles» el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, de la enajenación, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una Empresa, así como a las rentas de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de una profesión independiente.”

f) Dividendos, intereses y cánones. El criterio aplicable en estos casos es el de tributación compartida entre el Estado de la fuente y el Estado en el que reside el contribuyente; por consiguiente, si el Estado de la fuente es España, tributan en España estos rendimientos, pero limitados al tipo impositivo señalado en el convenio.

Los cánones (denominados *royalties*, *redevance* o *regalías*) son las rentas abonadas al titular de los derechos de autor, patentes o marcas registradas. En la actualidad, constituyen una de las rentas que mayores conflictos interpretativos ocasionan, dado que incorporan nuevos activos, como los programas de ordenador, o bien algunos intangibles, como el *know-how*.

Artículo 10 del Convenio hispano-británico

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 10 del Convenio hispano-británico (relativo a los dividendos) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión

fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 14 de marzo de 2013 (publicado en el BOE el 15 de mayo de 2014):

1. “Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos:

a) pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

(i) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos, excepto por lo dispuesto en el subapartado a) (ii);

(ii) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos, cuando estos se paguen con cargo a rentas (comprendidas las ganancias) derivadas directa o indirectamente de bienes inmuebles en el sentido del artículo 6 mediante un instrumento de inversión que distribuya la mayor parte de sus rentas anualmente, y cuyas rentas procedentes de dichos bienes inmuebles estén exentas de imposición;

b) no obstante lo dispuesto en el subapartado a), estarán exentos de imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos cuando su beneficiario efectivo sea:

(i) una sociedad residente del otro Estado contratante que controle, directa o indirectamente, al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos (en los casos distintos del mencionado en el subapartado a) (ii) en el que el pagador de los dividendos es un instrumento de inversión); o

(ii) un plan de pensiones residente del otro Estado contratante.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

3. El término «dividendos» en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes minas y de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios, excepto los de crédito, así como cualquier otro elemento sujeto al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.”

Tipos de gravamen en los convenios firmados por España

País	Dividendos			Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial			
		% de part. mínima	Tipo		
Albania	10	75/10	0/5	0/6	0
Alemania:					
• Antiguo convenio	15	25	10	10	5
• Nuevo convenio	15	10	5	0	0
Andorra	15	5	10	0/5	5
Arabia Saudí	5	25	0	0/5	8
Argelia	15	10	5	0/5	7/14
Argentina:					
• Antiguo convenio	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
• Nuevo convenio	15	25	10	0/12	3/5/10/15
Armenia	10	25	0	5	5/10
Australia	15	-	-	10	10
Austria	15	50	10	5	5
Barbados	5	25	0	0	0
Bélgica	15	25	0	0/10	5
Bolivia	15	25	10	0/15	15/0
Bosnia y Herzegovina	10	20	5	0/7	7
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgaria	15	25	5	0	0
Canadá	15	5/0	10	0/10	0/10
Catar	5	10	0	0	0
República Checa	15	25	5	0	0/5
Chipre	5	10	0	0	0
Chile	10	20	5	5/15	5/10
China	10	-	-	10	10

Fuente: Documento *Tributación de no residentes*. Web de la AEAT.

País	Dividendos		Intereses	Cánones	
	General	Matriz-filial			
		% de part. mínima			Tipo
Colombia	5	20	0	10	10
Corea	15	25	10	10	10
Costa Rica	12	20	5	0/5/10	10
Croacia	15	25	0	0/8 ⁽⁷⁾	0/8 ⁽⁷⁾
Cuba	15	25	5	10	0/5
Dinamarca ⁽⁶⁾	15	-	0 ⁽¹⁾	10	6
República Dominicana	10	75	0	0/10	10
Ecuador	15	-	-	5/10	5/10
Egipto	12	25	9	10	12
Emiratos Árabes	15	10	5	0	⁽³⁾
República Eslovaca	15	25	5	0	0/5
Eslovenia	15	25	5	5	5
Estados Unidos	15	25	10	10	5/8/10
Estonia	15	25	5	0/10	5/10
Filipinas	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlandia	15	10	5	0	0
Francia	15	10	0	10	0/5
Georgia	10	10	0	0	0
Grecia	10	25	5	0/8	6
Hong Kong	10	25	0	0/5	5
Hungría	15	25	5	0	0
India	15	-	-	15	10/20
Indonesia	15	25	10	10	10
Irán	10	20	5	7,5	5
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islandia	15	25	5	5	5

Fuente: Documento *Tributación de no residentes*. Web de la AEAT.

País	Dividendos		Intereses	Cánones	
	General	Matriz-filial			
		% de part. mínima			Tipo
Israel	10	-	-	5/10	5/7
Italia	15	-	-	12	4/8
Jamaica	10	25	5	0/10	10
Japón	15	25	10	10	10
Kazajistán	15	10	5	0/10	10
Kuwait	5	10	0	0	5
Letonia	10	25	5	0/10	5/10
Lituania	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburgo	15	25	10	10	10
Macedonia	15	10	5	5	5
Malasia	5	5	0	0/10	5/7
Malta	5	25	0	0	0
Marruecos	15	25	10	10	5/10
México					
• Antiguo convenio	15	25	5	10/15	0/10
• Nuevo convenio	10	10	0	10-4,9	10
Moldavia	10	25/50	5/0	0/5	8
Nigeria	10	10	7,5	7,5	3,75/7,5
Noruega	15	25	10	0/10	5
Nueva Zelanda	15	-	-	10	10
Omán	10	0	20	0/5	8
Países Bajos	15	25/50	5/10	10	6
Pakistán	10	25/50	7,5/5	0/10	7,5
Panamá	10	40/80 ⁽⁸⁾	5/10	0/5	5
Polonia	15	25	5	0	0/10
Portugal	15	25	10	15	5
Reino Unido:					

País	Dividendos		Intereses	Cánones	
	General	Matriz-filial			
		% de part. mínima			Tipo
• Antiguo convenio	15	10	10	12	10
• Nuevo convenio	10/15/0	10	0	0	0
Rumanía	15	25	10	10	10
Federación Rusa	5/10/15 ⁽²⁾	-	-	5	5
Antigua URSS	18	-	-	0	5
Salvador (El)	12	50	0	0/10	10
Senegal	10	-	-	0/10	10
Serbia	10	25	5	0/10	5/10
Singapur	5 ⁽⁹⁾	10	0	0/5	5
Sudáfrica	15	25	5	0/5	5
Suecia	15	50	10	15	10
Suiza	15/0 ⁽¹⁰⁾	25/10 ⁽¹⁰⁾	10/0 ⁽⁴⁾	10/0 ⁽⁴⁾	5/0 ⁽⁵⁾
Tailandia	10	0)	-	10/15	5/8/15
Trinidad y Tobago	10	25/50	5/0	0/8	5
Túnez	15	50	5	5/10	10
Turquía	15	25	5	10/15	10
Uruguay	5	75	0	0/10	5/10
Uzbekistán	10	25	5	5	5
Venezuela	10	25	0	0/4,95/10	5
Vietnam	15	25/50	10/7	10	10

Fuente: Documento *Tributación de no residentes*. Web de la AEAT.

País	Dividendos		Intereses	Cánones
	General	Matriz-filial		
		% de part. mínima		

Datos en porcentaje

- (1) Ver artículo 10 del Convenio.
- (2) Ver artículo 10 del Convenio.
- (3) Ver artículo 12 del Convenio.
- (4) La exención para dividendos matriz-filial e intereses resulta aplicable a rentas devengadas desde 01-06-2007.
- (5) La exención para cánones entre empresas asociadas resulta aplicable a rentas devengadas desde 02-07-2011.
- (6) El Convenio hispano danés y su Protocolo ha sido denunciado por Dinamarca (BOE 19-11-2008). Como consecuencia, el Convenio y su Protocolo dejan de estar en vigor el 1 de enero de 2009.
- (7) Artículos 11 y 12 ver Protocolo: tras un período de cinco años desde la entrada en vigor del Convenio los tipos serán del 0%.
- (8) Ver artículo 10 del Convenio.
- (9) Ver artículo 10 del Convenio.
- (10) El Protocolo de modificación del Convenio de 27 de junio del 2011 (BOE 11-06-2013) modifica el porcentaje de participación mínima (que pasa a ser el 10%) e introduce un supuesto de exención (dividendos pagados a un fondo o plan de pensiones reconocido).

Fuente: Documento *Tributación de no residentes*. Web de la AEAT.

g) Rendimientos del trabajo dependiente. Con carácter general, los rendimientos percibidos por un empleo ejercido en España se gravan por el Estado español, salvo si concurren las tres circunstancias siguientes: que el no residente no permanezca en España más de 183 días durante el año, que las remuneraciones se paguen por un empleador no residente, y que dichas remuneraciones no se soporten por un EP o una base fija que el empleador tenga en España.

Artículo 10 del Convenio hispano-suizo

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 10 (relativo a los rendimientos del trabajo dependiente) del Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 3 de marzo de 1967:

“1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) el empleado no permanece en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de un total de 183 días durante el año fiscal considerado;

b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona que no es residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaje tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.”

h) Pensiones. Tienen un distinto tratamiento en función de si son percibidas por razón de un empleo público o privado. En el primer caso, se someten a gravamen, generalmente, en el Estado en el que se abonan las pensiones, no en el de residencia del contribuyente (no obstante, en algunos convenios, si se tiene la nacionalidad del Estado de residencia, es éste el que grava las pensiones). En el segundo caso (en el que, por lo general, se incluyen las pensiones satisfechas por la Seguridad Social), suelen tributar en el Estado de residencia del contribuyente.

Se entiende que una pensión es pública cuando se percibe por razón de un empleo público anterior ejercido en todos los niveles territoriales, mientras que una pensión privada sería cualquier otra pensión percibida por razón de un empleo privado anterior.

Artículo 18 del Convenio hispano-argentino

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 18 (relativo a pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias) del Convenio hispano-argentino para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 11 de marzo de 2013 (publicado en el BOE de 14 de enero de 2014):

“1. Las pensiones y jubilaciones pagadas a un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable, asimismo, a las prestaciones percibidas por los beneficiarios de fondos de pensiones o de otros sistemas alternativos.

3. Las anualidades pagadas a un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. El término *anualidad* significa una suma prefijada que ha de pagarse periódicamente en épocas establecidas a lo largo de la vida de una persona o durante un período de tiempo determinado o determinable a cambio del pago de una cantidad adecuadamente equivalente en dinero o en signo que lo represente.

4. Las pensiones alimenticias pagadas a un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. La expresión «pensiones alimenticias», tal y como se emplea en este apartado, significa pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito, a una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, respecto de los cuales el perceptor esté sometido a imposición con arreglo a las leyes del Estado del que es residente.

5. Los pagos periódicos para manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito, de una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante mencionado en primer lugar.”

La retención

Cuando, por aplicación del convenio, el no residente debe tributar en el Estado de residencia, no procede aplicar retención sobre la renta que se le satisface en España. No obstante, el pagador deberá solicitar un certificado de residencia al no residente, así como presentar la declaración correspondiente.

i) **Becas de estudios.** Con carácter general, las cantidades percibidas por los estudiantes para gastos de manutención, estudios y formación están exentas, siempre y cuando procedan de fuentes situadas en el extranjero.

j) **Ganancias patrimoniales.** Generalmente, es el Estado de residencia el que grava las ganancias patrimoniales, a excepción de las derivadas de la enajenación de bienes inmuebles situados en territorio español, que tributan en España.

Artículo 21 del Convenio hispano-ruso

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 21 (relativo a otras rentas) del Convenio hispano-ruso para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, firmado en Madrid el 16 de diciembre de 1998:

“1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio se someterán a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, los elementos de renta de un residente de un Estado contratante no mencionados en los artículos anteriores de este Convenio y que tengan su origen en el otro Estado contratante podrán gravarse también en ese otro Estado.”

Por otro lado, los **métodos para evitar la doble imposición** que debe aplicar el Estado de residencia, de conformidad con lo establecido en el Modelo de CDI⁶, son los siguientes:

⁶Art. 23 del Modelo de CDI.

- Cuando el Estado de la fuente puede gravar ilimitadamente las rentas, además del Estado de residencia, éste puede establecer un sistema de exención con progresividad o uno de imputación ordinaria. Es lo que sucede con las rentas inmobiliarias, las obtenidas por medio de un establecimiento permanente (salvo en la navegación marítima y aérea internacional), las procedentes de actividades artísticas y deportivas, la remuneración del trabajo por cuenta ajena en el ámbito privado y las retribuciones de los consejeros.

- Cuando el Estado de la fuente grava en exclusiva las rentas, el Estado de residencia puede aplicar el método de exención con progresividad, y también el método de exención íntegra.
- En el caso de los dividendos y los intereses, que pueden gravarse en la fuente limitadamente con los porcentajes máximos establecidos en el convenio, el Estado de residencia aplica el método de imputación ordinaria.

Inaplicación del método de exención

El método de exención no es aplicable si tiene lugar una calificación discrepante entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, por lo que éste no grava la renta, al entender que no se ha obtenido en su territorio.

4. La residencia fiscal

La **residencia** se convierte en pieza clave en la tributación de las personas, físicas y jurídicas, puesto que constituye un elemento esencial en la concreción de la soberanía fiscal de un Estado. Así pues, el primer paso para saber si estamos en presencia de un supuesto de fiscalidad internacional es determinar la residencia de la persona.

Los criterios determinantes de la residencia varían de unos países a otros: existencia de una vivienda, realización de una actividad o de determinadas inversiones, o permanencia en el territorio durante un determinado período de tiempo significativo —que es el criterio más usado—, como 180, 182, 183 días, o seis meses durante un período cualquiera de doce meses o durante el año natural.

La calificación de una persona, sea física o jurídica, como residente en España a efectos fiscales determina de forma decisiva su tributación:

- Así, los contribuyentes residentes en España, sean personas físicas o jurídicas, deben tributar por la totalidad de sus rentas (tanto las obtenidas en España como las obtenidas en el extranjero) por el IRPF o el IS respectivamente.
- En cambio, los contribuyentes no residentes en España, sean personas físicas o jurídicas, deben tributar por el IRNR por las rentas obtenidas en España, en defecto de convenio internacional aplicable.

El TRLIRNR no contiene una definición de la “no residencia” a efectos fiscales. En efecto, su artículo 5, relativo al concepto de *contribuyente* (esto es, el no residente), se remite al artículo 6, que a su vez, al regular la residencia en territorio español, señala que se determinará de conformidad con lo establecido en los artículos 9 de la LIRPF y 8.1 LIS. Así pues, los criterios de determinación de la residencia son diferentes en función de si se trata de una persona física o de una persona jurídica.

De la redacción de este precepto, es posible extraer tres consecuencias⁷:

- Por un lado, este precepto se limita a efectuar una remisión a las normativas reguladoras del IRPF y del IS, que establecen los criterios de determinación de la residencia habitual en España para las personas físicas y jurídicas respectivamente.

Residencia a efectos fiscales exclusivamente

Las normas reguladoras de la residencia que se examinan lo son a efectos exclusivamente fiscales, de manera que no se pueden extender sus efectos a otros ámbitos (administrativo, de la Seguridad Social...) ni a la inversa. Ciertamente, a pesar de que una persona tenga permiso de residencia o residencia administrativa en un Estado, es posible que no sea considerada residente fiscal en dicho Estado.

⁽⁷⁾Art. 6 TRLIRNR

- Por otro lado, cabe señalar que los criterios de determinación de la residencia son diferentes en función de si se trata de una persona física o de una persona jurídica.
- Y, finalmente, la no residencia debe entenderse *a sensu contrario*.

4.1. La residencia fiscal de las personas físicas

1) Los criterios de determinación de la residencia fiscal

Una **persona física** tiene su residencia habitual en España cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes⁸:

⁽⁸⁾Art. 6 TRLIRNR y art. 9 LIRPF.

- Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural; por lo tanto, más de la mitad del año natural (en concreto, medio año y un día). A efectos del cómputo de este período de permanencia, se tienen en cuenta sus ausencias esporádicas, a no ser que acredite su residencia fiscal en otro país.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (fundamentalmente bienes y rentas), tanto de forma directa como indirecta.

Por el contrario, una persona física tendrá la consideración de no residente en España cuando no cumpla ninguno de los requisitos anteriores. Y en la medida en que obtenga rentas en España, podrá ser considerada como contribuyente del IRNR.

Concepto y alcance de la residencia fiscal

Respecto del concepto y el alcance de la residencia fiscal de las personas físicas, la STS de 11 de noviembre de 2009, en referencia a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF, señala que “de un lado, se exige un elemento espiritual, la «intención» de residir en un lugar determinado. De otra parte, es necesario que se dé un elemento material, la residencia efectiva”. Y añade que el elemento fundamental es este segundo, pues “el cambio de residencia para la norma fiscal de 1978 exigía no sólo una voluntad de residir en otro lugar, sino la efectividad de esa voluntad. Es decir, la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español”. Así, “desde la perspectiva del concepto de *residencia* que utiliza el legislador de 1978, se puede ser residente en España o en otro lugar. Pero lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar si a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido”.

1) En relación con la primera de las circunstancias, la **permanencia durante más de 183 días**, debe señalarse que, en principio, en tanto que la persona permanezca más de la mitad del año en España, se la considera automáticamente residente fiscal. A este respecto, los 183 días no tienen por qué ser consecutivos.

Ahora bien, como no es fácil la prueba de la efectiva permanencia en el territorio, se establece el criterio de que, para el cómputo de dicho período, no se tienen en cuenta las ausencias esporádicas (como el tiempo que se está de vacaciones en el extranjero) a no ser que se pruebe la residencia fiscal en otro país. Este criterio de que los días que pasan las personas físicas fuera de España se computan como días permanecidos en territorio español puede tener su origen en que no existe ánimo de perpetuar en el tiempo estas ausencias esporádicas ni tampoco intención de cambiar de residencia. De ahí que se establezca una ficción de que siguen permaneciendo en España pese a su ausencia temporal o esporádica en nuestro país.

Concepto de ausencia esporádica

Sin embargo, ni la Ley ni el Reglamento del IRNR aclaran qué se entiende por ausencias esporádicas. El criterio viene determinado por los pronunciamientos de la DGT, entre otras, la consulta de la DGT 320-00, de 23 de febrero de 2000, en la que no se asocia la ausencia temporal con un límite de tiempo.

Por consiguiente, una vez que se constata una presencia significativa en territorio español, se abre el **período de cómputo de permanencia**, que no se paraliza por las ausencias esporádicas, a menos que se acredite la residencia fiscal en otro país. En otras palabras, no es suficiente con que el sujeto alegue que no ha residido en España durante más de 183 días en el transcurso del año, sino que debe certificar su residencia fiscal en otro Estado.

En el caso de países o territorios calificados reglamentariamente como **paraísos fiscales**, la Administración tributaria puede exigir, adicionalmente, que se pruebe la permanencia en dicho paraíso fiscal durante 183 días en el año natural. En caso de que el sujeto no pueda probar su efectiva permanencia durante más de 183 días en el paraíso fiscal, las ausencias esporádicas (el tiempo que ha permanecido en el paraíso fiscal) serán consideradas como tiempo de presencia en territorio español, junto con las estancias probadas en España.

2) En relación con la segunda de las circunstancias, el **núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos**, se trata de una medida complementaria o de cierre al criterio de la permanencia, dado que la permanencia efectiva es de difícil control, en especial cuando no existe control físico en las fronteras. Por consiguiente, con independencia del tiempo de permanencia de una persona en territorio español, se considera residente en España si posee en el mismo el núcleo principal de sus intereses económicos.

Ahora bien, constituye un concepto con contornos imprecisos, no concretado reglamentariamente, puesto que es como un “cheque en blanco” que permite a la Administración aplicar el impuesto a cualquier persona que mantenga relaciones económicas con el territorio español o con quienes habitan en él. Por lo tanto, algunos términos pueden dar lugar a problemas interpretativos por su indefinición, como el “interés económico” o el “núcleo principal”.

Cómputo del período de permanencia

Para el cómputo del período de permanencia, no se tienen en cuenta las estancias temporales en España fruto de las obligaciones contraídas con las Administraciones públicas españolas en acuerdos de colaboración, culturales o humanitarios, a título gratuito.

Lectura recomendada

Ved la Resolución de la DGT de 4 de junio de 1992.

La prueba

A los efectos de prueba, de poco sirve alegar la existencia de determinados consumos de energía (luz, gas, agua o teléfono) en un paraíso fiscal, pues difícilmente puede garantizarse que este consumo haya sido efectuado realmente por el titular del inmueble.

2) Presunciones en materia de residencia fiscal

Por otra parte, la normativa tributaria española establece dos presunciones en materia de residencia fiscal de las personas físicas.

a) Por un lado, se presume⁹, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, **residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan**.

⁽⁹⁾Art. 9.1.b LIRPF.

De la redacción literal de este criterio, pueden realizarse las siguientes observaciones:

- En primer lugar, debe tenerse en cuenta la totalidad de los hijos menores de edad que dependan del sujeto.
- En segundo lugar, no se consideran las situaciones de separación de hecho o las parejas de hecho, tan habituales hoy en día.
- En tercer lugar, tampoco se aplican otros supuestos de modalidad de unidad familiar recogidos en la propia LIRPF, como los contribuyentes que tengan a cargo hijos mayores de edad pero incapacitados, judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, casos de separación legal o inexistencia de vínculo matrimonial con hijos menores o mayores incapacitados a su cargo.
- En cuarto lugar, se trata de una presunción de residencia fiscal española, de forma que si el contribuyente aporta una prueba que justifique su residencia en el extranjero, se destruye dicha presunción (presunción *iuris tantum*).
- Y, en quinto lugar, no se establecen cuáles son los medios de prueba mediante los que el contribuyente puede destruir dicha presunción de residencia en España.

Falta de concreción de los medios de prueba para desvirtuar la presunción

Ante esta falta de concreción de los medios de prueba para desvirtuar dicha presunción, hay quienes opinan que debe aportarse un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades tributarias de un país en el que se exija un impuesto similar al español (que es lo que entiende la Administración tributaria), mientras que para otro sector doctrinal, no es necesario que la acreditación tenga carácter fiscal mientras sea demostrativa de la residencia en otro país.

Ejemplo

El Sr. Gutiérrez, de nacionalidad francesa, está casado con una española y posee un piso en Valencia. En dicho piso reside habitualmente su mujer, en tanto que él, por motivos de trabajo, sólo lo utiliza el fin de semana, ya que durante los restantes días

se desplaza hasta Francia y Alemania. El Sr. Gutiérrez no posee ninguna certificación administrativa de residencia.

Dada la inexistencia de pruebas de residencia habitual en otro país, el Sr. Gutiérrez será considerado residente en España, ya que su cónyuge, no separado legalmente, vive en España y él no ha desvirtuado los efectos de la presunción del artículo 9.1 de la LIRPF ni ha acreditado su residencia fiscal en otro país.

b) Por otro lado, debe señalarse¹⁰ que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal mantendrán su condición de contribuyentes por el IRPF (tributando, pues, en España por toda su renta mundial) en el período impositivo en el que tenga lugar el cambio de residencia y en los cuatro siguientes. Los impuestos satisfechos en el nuevo país de residencia serán deducibles en el impuesto español, con las limitaciones que al respecto establece la normativa del IRPF español.

⁽¹⁰⁾Art. 8.2 LIRPF.

Ejemplo

El Sr. Pérez, cantante de ópera español de reconocido prestigio internacional, ha trasladado su residencia a las Bahamas en el año 2005.

Como las Bahamas tienen la consideración de paraíso fiscal (RD 1080/1991, de 5 de julio, en el que se incluye una enumeración de los países o territorios que son considerados como tales paraísos fiscales), el Sr. Pérez mantendrá su condición de contribuyente por el IRPF en 2005 y durante los cuatro años siguientes (art. 8.2 LIRPF).

Esta previsión, conocida como *cláusula Arantxa*, consiste en una presunción *iuris et de iure* que no admite prueba en contrario. En definitiva, constituye una disposición contra la deslocalización de la residencia fiscal hacia territorios con una tributación privilegiada y es uno de los pocos supuestos en los que se tiene en cuenta el criterio de nacionalidad.

Cuarentena fiscal

Dicha presunción constituye una especie de "cuarentena fiscal" por el riesgo de anomalía o enfermedad fiscal que presume el legislador que se da en quienes están en contacto con un paraíso fiscal.

Residencia extendida

En estos supuestos se habla de residencia extendida. El impuesto que se aplica durante esta extensión se conoce como *training tax*. No se trata de un impuesto distinto en España (en otros países puede serlo), sino del mismo impuesto que se aplica a los residentes, y que al no residente se le aplica durante el período de la residencia extendida.

En este sentido, debe señalarse que no es pacífica entre la doctrina la naturaleza jurídica de esta previsión, ya que es considerada por un sector doctrinal como una presunción *iuris et de iure*, en tanto que para otro sector se trata de una norma sustantiva de extensión de la residencia.

Las críticas que se efectúan a esta norma es que no excluye de su ámbito de aplicación a los trabajadores expatriados temporalmente, así como que afecta de manera exclusiva a los contribuyentes nacionales, ya que basta con la simple renuncia a la nacionalidad española para eludir su aplicación. Además, esta previsión resulta fácilmente eludible con el cambio de residencia a otro Estado que no contenga esta cláusula antiparaíso antes de proceder a la residencia efectiva en un paraíso fiscal.

La no admisión de prueba en contrario

Por otro lado, conviene subrayar que la no admisión de prueba en contrario (de la vinculación efectiva con el territorio, ni de que ya no se tienen vínculos con España, ni de que se han satisfecho impuestos efectivamente en el nuevo país de residencia) y la consideración de que cualquier cambio de residencia a un paraíso fiscal tiene como objeto la evasión de impuestos podrían plantear un vicio de inconstitucionalidad por atentar contra el principio de capacidad económica.

Ahora bien, no se aplica esta previsión a las personas físicas residentes en Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos¹¹. En cualquier caso, el art. 8.2. LIRPF ya no se aplica en el caso de Andorra, dado que ya no es considerado como paraíso fiscal.

(11) DA 21.ª LIRPF.

A continuación, se incluye una tabla en la que se ofrece un ejemplo de cada uno de los supuestos recogidos en los artículos 8.2, 9, 10 y 93 de la LIRPF:

Residencia habitual en territorio español

Supuestos	Ejemplos
Art. 9 LIRPF: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”	Un representante de nacionalidad francesa viaja constantemente por toda Europa para realizar sus operaciones comerciales, de manera que sólo pasa las vacaciones de verano en España, donde residen su mujer y sus hijos menores de edad.
Art. 10.1 LIRPF: “A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de: a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.”	El embajador español en Berlín, que ejerce las funciones de jefe de la misión diplomática española en Alemania, fue nombrado para ocupar el cargo hace dos años. En aquel momento, se desplazó a ese país llevando consigo a su mujer. Tanto el embajador como su mujer son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas español.
Art. 10.1.b LIRPF: “Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.”	El cónsul español en Milán ejerce las funciones de jefe de la oficina consular española en esa ciudad. Cuando fue nombrado para ocupar el cargo, hace cuatro años, se desplazó a Milán junto con su mujer. Tanto el cónsul como su mujer son considerados contribuyentes del IRPF español.
Art. 10.1.c LIRPF: “Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.”	El embajador español ante las Naciones Unidas, en Nueva York, fue nombrado para ocupar el cargo hace tres años. El embajador es considerado contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas español.
Art. 10.1.d LIRPF: “Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”	Un miembro de las Fuerzas Armadas destinado en la embajada española en Bruselas es considerado contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas español.

Supuestos	Ejemplos
<p>Art. 10.2 LIRPF: “No será de aplicación lo dispuesto en el ordinal 1.º anterior: a) Cuando las personas a que se refiere el ordinal 1.º de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.”</p>	<p>Un responsable de seguridad de la embajada española en Pekín forma parte del personal laboral de dicha misión diplomática en China. Cuando empezó a trabajar para la embajada ya residía en Pekín. Tenga o no nacionalidad española, el responsable de seguridad no será considerado contribuyente del IRPF español.</p>
<p>Art. 10.2.b LIRPF: “En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el ordinal 1.º de este apartado.”</p>	<p>El embajador español en Rabat se casa con una médica de nacionalidad española que ya residía con anterioridad en Marruecos. El embajador es considerado contribuyente del IRPF español, pero su mujer no, por tener su residencia habitual en ese país antes de que su marido fuera nombrado embajador.</p>
<p>Art. 8.2 LIRPF: “No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.”</p>	<p>Una famosa tenista de nacionalidad española, agobiada por los cuantiosos impuestos que debe pagar en su país, decide trasladar su residencia habitual a Andorra. Dado que es de nacionalidad española y se traslada a un paraíso fiscal, seguirá siendo considerada como contribuyente del IRPF español en el período en el que se efectúe el cambio y durante los cuatro siguientes.</p>
<p>Art. 9.2 LIRPF: “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.”</p>	<p>El embajador francés en Madrid, que ejerce las funciones de jefe de la misión diplomática francesa en España, fue nombrado para ocupar el cargo hace tres años. En aquel momento, se desplazó a nuestro país llevando consigo a su mujer. Tanto el embajador francés como su mujer no son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas español, a título de reciprocidad.</p>
<p>Art. 93 LIRPF: “Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, manteniendo su condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando concurren una serie de circunstancias.”</p>	<p>Un informático de nacionalidad norteamericana trabaja, con contrato laboral, desde enero hasta agosto de 2004 en la filial española de la empresa norteamericana de ordenadores en la que presta sus servicios. Ha permanecido durante todo el período de tiempo en territorio español, sin realizar ninguna salida al extranjero. Y nunca había estado en España antes de venir a trabajar para la filial española. Dado que permanece en nuestro territorio por más de 183 días durante el año natural, queda sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas español, pero puede optar por tributar por el impuesto sobre la renta de no residentes, con unos tipos impositivos proporcionales, no progresivos.</p>

3) La acreditación de la residencia fiscal

La Administración tributaria española, ante la falta de un certificado fiscal de residencia homologado por alguna institución supranacional, aplica, por lo general, criterios restrictivos a la hora de aceptar la acreditación de residencia habitual en otro Estado o territorio, a pesar de la existencia de un principio de libertad de prueba en materia tributaria.

La acreditación de la residencia fiscal debe realizarse mediante **certificado expedido por la autoridad fiscal competente** del país del que se trate (que tiene una validez de un año), en el que se certifique que el sujeto ha pagado un impuesto de naturaleza similar al que se exige en España y que reside en ese otro Estado.

A estos efectos, no se admite¹². un certificado de empadronamiento ni recibos de consumo de agua, gas o electricidad, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar en el que están empadronadas y tales recibos de consumos no presuponen que el consumo se haya producido por el titular.

(12) RTEAC de 12 de marzo de 2004.

En cambio, cuando se trata de probar por parte de la Administración la residencia del contribuyente¹³, se considera suficiente el uso de la tarjeta VISA, la fecha de los contratos celebrados en España o los inmuebles de los que dispone el contribuyente en territorio español.

(13) RTEAC de 8 de octubre de 1999.

Para finalizar, debe señalarse que una persona física será residente o no residente **durante todo el año natural** a efectos del IRPF y del IRNR, ya que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo salvo en los supuestos de fallecimiento. Así pues, la normativa española no admite fragmentaciones del período impositivo por el cambio de residencia.

En el caso de cambio de residencia del contribuyente, en el ámbito del IRPF, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período que se ha de declarar por el IRPF, de forma que se presentará la correspondiente declaración complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni ningún recargo, dentro del plazo de tres meses desde que el contribuyente pierde su condición por cambio de residencia¹⁴.

(14) Art. 14.3 LIRPF y art. 63 RIRPF.

Asimismo, tanto en el IRPF como en el IRNR, se prevé la posibilidad de deducir de la cuota tributaria debida por uno u otro tributo el importe de las retenciones y los pagos a cuenta practicados por ambos impuestos.

El impuesto de salida (*exit tax*) y la Unión Europea

En relación con esta previsión, debe señalarse que algunos países establecen un impuesto de salida sobre el residente que traslada su residencia al extranjero (*exit tax*). Este impuesto grava las plusvalías latentes (la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado) en el momento en el que el contribuyente traslada su residencia al extranjero (normalmente, las plusvalías latentes gravadas son únicamente las relativas a participaciones mayoritarias en sociedades).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sus sentencias de 12 de marzo de 2004 y 7 de septiembre de 2006, ha declarado que estos impuestos de salida son incompatibles con la libertad de establecimiento, pues, aunque no impiden el traslado de la residencia a otro Estado miembro de la UE, son una medida disuasoria importante, ya que si se mantiene la residencia, el impuesto no se devenga hasta el momento en el que tiene lugar la venta.

La normativa española no recoge propiamente un impuesto de salida, pero el artículo 14.3 de la LIRPF ordena que todas las rentas pendientes de imputación se integren en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el impuesto.

Ahora bien, cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente puede optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo señalado anteriormente o bien por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por el IRPF. Esta previsión se introdujo a través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, a raíz de la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012 que declaró el artículo 14.3 LIRPF contrario al ordenamiento europeo por vulnerar las exigencias de libertad de establecimiento.

Por otra parte, un nuevo supuesto de *exit tax* se introdujo mediante la Ley 26/2014, con efectos desde 1 de enero de 2015, en el artículo 95 del Texto Refundido de la LIRPF (Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo). En el caso de contribuyentes del IRPF que pierdan su condición de tales por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones cuya titularidad corresponda al contribuyente y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por IRPF y concurren determinadas circunstancias.

4) La residencia en los convenios para evitar la doble imposición

En los CDI, la residencia resulta fundamental, dado que éstos se aplican a quienes son residentes de uno o varios de los Estados contratantes.

Para definir a una persona como residente de un Estado, los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España efectúan una remisión a la legislación interna de cada Estado. Por consiguiente, si, conforme a la normativa interna de los Estados contratantes, la persona sólo es considerada residente en uno de ellos, ésa será la residencia que se tenga en consideración, con independencia de los criterios utilizados para su atribución.

No obstante, los convenios influyen en la determinación de la residencia fiscal en un doble sentido: por un lado, porque limitan los efectos del tratado a aquellas personas o entidades residentes a efectos fiscales en cada uno de los Estados contratantes, y por otro, porque establecen reglas específicas para solventar los posibles conflictos de doble residencia.

En particular, el Modelo de convenio de la OCDE¹⁵ para evitar la doble imposición efectúa, como se acaba de comentar, una remisión a la normativa interna de cada Estado contratante. Por consiguiente, los criterios para determinar la residencia fiscal son los establecidos en cada Estado.

⁽¹⁵⁾Art. 4 del Modelo de convenio de la OCDE.

Ahora bien, dado que cada Estado puede establecer criterios distintos para atribuir la residencia fiscal a una persona física o bien los Estados pueden realizar interpretaciones diferentes de un mismo criterio, una persona puede ser considerada residente por la normativa interna de dos o más Estados, lo que en

ocasiones acaba provocando situaciones de doble imposición. Por eso los diferentes modelos de convenio recogen una serie de criterios de determinación de la residencia, solamente a efectos de la aplicación de las disposiciones del convenio, para solucionar estas situaciones.

En virtud de lo previsto en el artículo 4.1 del Modelo de CDI de la OCDE, la expresión “residente de un Estado contratante”, a los efectos del Modelo de convenio, significa “toda persona que, bajo la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Ahora bien, continúa señalando dicho precepto que no se consideran residentes en un Estado, a efectos del convenio, “las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado”. La finalidad de esta disposición no es la de excluir a los residentes en países que aplican el criterio de la fuente, como aclaran los Comentarios al Modelo, sino a las personas sujetas exclusivamente en virtud del criterio de la fuente.

En particular, los criterios que establece el artículo 4.2 del Modelo de CDI de la OCDE para evitar que una persona sea considerada residente en los dos Estados son los siguientes:

- Será residente del Estado en el que tenga una vivienda permanente a su disposición, con independencia de si la tiene en propiedad, en alquiler o por cualquier otro título (incluso si la tiene subarrendada). Ha de tratarse de una vivienda permanente o con intención de permanencia, no sólo para uso temporal o en vacaciones.
- 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). A estos efectos, deben tomarse en consideración las relaciones familiares y sociales de la persona, la sede de sus negocios, etc.
- Si no es posible su determinación de esta manera, se considerará residente del Estado en el que viva habitualmente. Ello significa que se considerará residente del Estado en el que permanezca durante más tiempo, y se tendrán en cuenta las estancias de cualquier tipo (incluso en un hotel) y por períodos continuos o discontinuos.
- Si vive habitualmente en ambos Estados o en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional. La nacionalidad actúa en este caso como un indicio, a falta de otros mejores, del Estado con el que se mantienen relaciones personales y económicas más intensas.

- Si, por último, fuera nacional de ambos Estados o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

Artículo 5 del Convenio hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal

A título de ejemplo, a continuación se transcribe el artículo 5 (relativo a la residencia) del Convenio hispano-estadounidense para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, firmado el 22 de febrero de 1990:

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

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 mediante acuerdo amistoso.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver la cuestión mediante acuerdo amistoso y determinar el modo de aplicación del Convenio a esa persona. Si las autoridades competentes no pudieran alcanzar un acuerdo, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes, excepto respecto de los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 10 (dividendos), el artículo 11 (intereses) y el artículo 12 (cánones), efectuados por esa persona.”

Conforme a los Comentarios al Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, los hechos que hay que tener en cuenta a la hora de considerar los criterios mencionados son los relativos a cada período en el que se produzca la doble residencia (que puede ser inferior al año natural). No obstante, España ha formulado una observación al respecto, puesto que de acuerdo con la legislación interna española, la residencia de las personas físicas se predica necesariamente en relación con la totalidad del año natural, sin que sea posible concluir un período impositivo con motivo del cambio de residencia. Por ello, la residencia debe determinarse respecto de todo el año mediante un acuerdo amistoso.

La prueba de la residencia, conforme a las reglas generales sobre la carga de la prueba, corresponde al Estado que pretende gravar la renta mundial. No obstante, si la persona física desea hacer valer la residencia en otro Estado, a ella le compete probar la residencia en ese otro Estado mediante cualquier medio de prueba, aunque en la práctica administrativa sólo se acepta el certificado de las autoridades fiscales competentes.

4.2. La residencia fiscal de las personas jurídicas

1) Criterios de determinación de la residencia fiscal

La residencia en España de una **persona jurídica** se adquiere cuando concurra alguno de los siguientes criterios¹⁶:

- Se haya constituido de acuerdo con la ley española.
- Tenga su domicilio social en territorio español.
- Tenga su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se considera que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radiquen la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

⁽¹⁶⁾Art. 6 TRLIRNR y art. 8 LIS.

Por el contrario, una persona jurídica tendrá la consideración de no residente en España cuando no cumpla ninguno de los requisitos anteriores.

Mediante el criterio de **sede de dirección efectiva**, se pretende evitar la deslocalización de las rentas relativas a actividades efectivamente gestionadas en territorio español, con independencia de la apariencia formal empleada a fin de conseguir la deslocalización de tales rentas.

La Administración tributaria **podrá presumir** que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación 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 gestión efectiva tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y la operativa de la entidad responden a motivos económicos válidos y a razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Si tiene lugar un cambio de residencia, el **período impositivo finaliza** cuando se produce dicho cambio (art. 27.2.b LIS), a diferencia de lo que hemos visto que ocurre en el caso de las personas físicas, sin esperar, por tanto, a que finalice el año natural o el ejercicio económico.

Por otro lado, la LIS¹⁷ establece una **regla de valoración especial** en estos casos, según la cual debe integrarse como renta gravable la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera del mismo, a menos que dichos bienes queden afectados a un EP en España.

(17) Art. 19.1 LIS.

Y, al igual que en el caso de las personas físicas, la residencia fiscal de las personas jurídicas en un determinado Estado debe acreditarse mediante un certificado emitido por la autoridad fiscal que tiene un período de validez de un año.

2) La residencia en el Modelo de CDI de la OCDE

La OCDE considera como sede de dirección efectiva el lugar en el que radica el centro de decisión ejecutivo de la entidad, por lo que, en defecto de una localización clara del consejo directivo o de administración, la sede de dirección efectiva se situará en el lugar donde se encuentren la gestión clave y la toma de las decisiones empresariales sustanciales de la sociedad, que generalmente coincidirá con el lugar en el que se halle el personal más cualificado.

Sin embargo, en el marco de una economía globalizada y dado el grado de virtualización de las entidades, la importancia de la ubicación física del consejo de administración está en tela de juicio, razón por la cual la reforma de este criterio de la OCDE se encuentra en fase de estudio.

Actividades

Casos prácticos

1. Elaborad un esquema sobre las normas de reparto del poder tributario que se contemplan en el Convenio hispano-argentino actualmente en vigor. Debéis señalar, en función del tipo de renta previsto en el Convenio, si el derecho de gravamen se atribuye al Estado de residencia, al Estado de la fuente o a ambos Estados de manera compartida y, en su caso, los límites de gravamen que se contemplan para determinadas rentas en el Estado de la fuente (artículos 6 a 21 del citado Convenio).

2. Determinad si las siguientes personas o entidades tienen su residencia fiscal en España respondiendo a las cuestiones que se plantean en cada caso:

a) Un conocido tenista español ha pasado un total de nueve meses en el extranjero por motivos profesionales disputando varios torneos. El resto del año ha residido en España, en su casa de Barcelona. ¿Es residente fiscal en España?

b) Una entidad se constituye conforme a las leyes españolas, pero tiene su sede de dirección efectiva en otro Estado. Uno de los criterios que utiliza dicho Estado para determinar la residencia de las entidades es precisamente el de la sede de dirección efectiva. Entre este Estado y España existe un convenio para evitar la doble imposición en cuyo artículo 4 se indica que cuando una persona que no sea física sea residente en ambos Estados, se considerará residente, exclusivamente, en el Estado contratante en el que se encuentre su sede de dirección efectiva. ¿Tendrá esta entidad su residencia fiscal en España?

c) El Sr. Gómez, de nacionalidad mejicana y residente fiscal en España, ha trasladado su residencia a Gibraltar por motivos exclusivamente profesionales. ¿Deberá tributar en España por el IRPF aunque resida fiscalmente en Gibraltar? ¿Y si tuviera nacionalidad española?

d) Belice es un territorio de baja o nula tributación situado en la costa caribeña de Centroamérica. La empresa Secure Transactions, Investment Holding tiene su residencia fiscal en Belice. Es una empresa de banca *off-shore* que se encarga de la gestión y la administración de valores de empresas españolas. ¿Está sujeta la citada empresa a los impuestos españoles sobre la renta?

Ejercicios de autoevaluación

1. La doble imposición internacional se produce cuando...

- a) un mismo Estado grava una misma renta dos veces por conceptos diferentes.
- b) una misma renta resulta gravada por dos Estados diferentes.
- c) dos sujetos tributan de forma distinta por la obtención de una renta similar.

2. Si una entidad tiene su sede de dirección efectiva en España, según la LIS y sin perjuicio de lo que dispongan los convenios para evitar la doble imposición, se considerará residente en territorio español...

- a) si, además, se ha constituido conforme a las leyes españolas.
- b) si, además, tiene su domicilio social en territorio español.
- c) aunque no se haya constituido conforme a las leyes españolas ni tenga su domicilio social en territorio español.

3. El Sr. Ordóñez, de nacionalidad española, se trasladó por motivos laborales a Mónaco, donde reside y trabaja desde hace ya más de dos años. Solamente visita España una semana en Navidad y tres en verano. El Sr. Ordóñez...

- a) no se considerará residente fiscal en España, porque no permanece más de 183 días en territorio español.
- b) no perdió la condición de contribuyente por el IRPF durante el período impositivo en el que se trasladó a Mónaco y los cuatro siguientes.
- c) no estará sujeto al IRPF español siempre que acredite su residencia fiscal en Mónaco.

4. Un golfista con residencia fiscal en España ha obtenido un premio en un torneo celebrado en Abu Dabi. ¿Puede España gravar las rentas obtenidas en los Emiratos Árabes Unidos?

- a) No, porque son rentas de fuente extranjera.
- b) No, porque el Convenio para evitar la doble imposición entre España y los Emiratos Árabes Unidos indica que las rentas de artistas y deportistas solamente tributan en el Estado en el que se obtienen.

c) Sí, pero España debe reconocer una deducción del impuesto soportado por el golfista en los Emiratos Árabes Unidos.

5. La empresa IBM tiene su matriz en EE.UU. y opera en España por medio de una filial. Los beneficios que obtenga la filial española de IBM...

- a) serán rentas obtenidas en España por un no residente con establecimiento permanente.
- b) serán rentas obtenidas en España por un no residente sin establecimiento permanente.
- c) serán rentas obtenidas por una empresa residente fiscal en España y sujetas al impuesto sobre sociedades.

6. La Sra. Fernández, de nacionalidad española y residente en Viena desde 1995, es contratada con carácter indefinido en 2012 por la embajada española en Austria para desarrollar labores de traductora e intérprete en las distintas recepciones y actos culturales organizados por dicha misión diplomática. La Sra. Fernández...

- a) no perderá la residencia fiscal austríaca.
- b) no perderá la residencia fiscal austríaca, pero pasará a la vez a ser considerada residente fiscal en España.
- c) pasará a ser considerada residente fiscal española.

7. Los convenios para evitar la doble imposición...

- a) se refieren tanto a la fiscalidad directa como a la fiscalidad indirecta.
- b) se refieren a la fiscalidad directa.
- c) se refieren a la fiscalidad indirecta.

8. En la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición, los dos criterios empleados con el fin de repartir las soberanías tributarias son...

- a) el origen de las rentas y la residencia.
- b) la nacionalidad y el origen de las rentas.
- c) la nacionalidad y la residencia.

9. En el Modelo de CDI de la OCDE, los dividendos e intereses tributan...

- a) en exclusiva en el país de residencia.
- b) exclusivamente en el país de la fuente.
- c) de forma compartida en el Estado de la fuente y en el de residencia.

10. Resulta irrelevante conocer el impuesto satisfecho en el país de la fuente...

- a) en el método de exención íntegra.
- b) en el método de exención progresiva.
- c) Ambas respuestas son correctas.

Solucionario

Casos prácticos

1.

Actualmente se encuentra en vigor el Convenio entre el Reino de España y la República Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Buenos Aires el 11 de marzo de 2013 (BOE de 14 de enero de 2014).

En sus artículos 6 a 21 se contemplan las clases de rentas y se sigue básicamente el criterio OCDE en cuanto al reparto de la potestad tributaria. Sin embargo, antes de entrar a analizar las normas de reparto, debemos recordar que, cuando el CDI indica que una renta “ **puede someterse a imposición en un Estado**”, no excluye el derecho de gravamen del otro Estado, por lo que, en tales casos, la renta se puede gravar tanto en la fuente como en la residencia. Por el contrario, cuando el CDI pretende atribuir el derecho de gravamen exclusivamente a un Estado, suele indicar que la renta en cuestión “ **solamente puede someterse a imposición**” en dicho Estado.

El esquema de las normas de reparto podríamos plantearlo del siguiente modo:

(Nota: omitimos el artículo 9 sobre empresas asociadas por considerar que no se trata de una norma de reparto del poder tributario sino de valoración de las operaciones vinculadas a precios de mercado y de corrección de la doble imposición en tales casos.)

Rentas inmobiliarias (artículo 6). Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado. Esto significa que pueden tributar tanto en el Estado de la residencia como en el Estado en el que se encuentre el inmueble.

Beneficios empresariales (artículo 7). Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este EP. Se aplica el criterio general en cuya virtud la potestad para gravar estas rentas corresponde exclusivamente al Estado de la residencia, salvo que los beneficios se obtengan en el otro Estado mediante un EP, en cuyo caso el Estado de la fuente puede también gravar dichas rentas.

Navegación marítima y aérea (artículo 8). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en transporte internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, es decir, sujeción exclusiva en el Estado de la residencia.

Dividendos, intereses y cánones (artículos 10, 11 y 12). Para las rentas pasivas, se establece una sujeción compartida entre el Estado de la residencia y el de la fuente. Ahora bien, la potestad de gravamen del Estado de la fuente no puede exceder de los límites del CDI: dividendos (10% para sociedades con una participación mínima o 15% en los restantes casos); intereses (12%), y cánones (3, 5, 10 o 15% según el tipo de intangible). Así, por ejemplo, si un residente en Argentina obtiene dividendos en España sin EP, no se le podrá aplicar el tipo de gravamen del 21% previsto en la LIRNR, sino que dicho gravamen estará limitado a los tipos del 10 o del 15% de acuerdo con los límites del Convenio.

Ganancias de capital (artículo 13). Se distinguen varias clases de ganancias de capital: 1. Ganancias inmobiliarias: pueden someterse a imposición en ambos Estados. 2. Ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte de un EP: pueden someterse a imposición en ambos Estados, tanto donde resida la sociedad como donde se encuentre el EP. 3. Venta de buques o aeronaves del tráfico internacional: sujeción exclusiva en el Estado de residencia donde se encuentre la sede de dirección efectiva. 4. Venta de acciones cuando más de la mitad de su valor derive de bienes inmuebles: pueden someterse a imposición en ambos Estados, tanto en el de residencia del preceptor de la ganancia como en el que se encuentre el inmueble. 5. Venta de acciones en los demás casos: pueden someterse a imposición en ambos Estados, pero el Estado de la fuente tiene un derecho limitado de gravamen (10 o 15%). 6. Otras ganancias de capital: pueden someterse a imposición en ambos Estados.

Servicios personales independientes (artículo 14). Pueden someterse a imposición en ambos Estados, pero el Estado de la fuente tiene un derecho limitado de gravamen del 10%. No obstante, si los servicios se desarrollan a través de una base fija (que sería el homólogo de un

EP), el Estado de la fuente puede gravar estas rentas sin ningún límite o techo de gravamen previsto en el CDI.

Servicios personales dependientes (artículo 15). Cuando un residente desarrolla un empleo en el otro Estado, ambos pueden gravar la renta correspondiente. No obstante, se establece el derecho exclusivo del Estado de la residencia en determinados casos en los que no existe una vinculación suficiente entre el empleo en cuestión y el Estado en el que éste se desarrolla.

Honorarios de directores y participaciones de consejeros (artículo 16). Pueden someterse a imposición en ambos Estados.

Artistas y deportistas (artículo 17). Pueden someterse a imposición en ambos Estados, no hay límites de gravamen en el Estado de la fuente, a diferencia de lo que sucede con los intereses, dividendos o cánones.

Pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias (artículo 18). Sujeción exclusiva en el Estado de la residencia del perceptor. Esto significa que el Estado de la fuente no tiene derecho de gravamen sobre estas rentas.

Funciones públicas (artículo 19). Se establece como regla general la sujeción exclusiva en el Estado en el que se prestan los servicios que originan el pago de la remuneración pública. No obstante, se establece la sujeción exclusiva en el Estado de residencia del perceptor cuando se cumplen determinados requisitos relacionados con la nacionalidad y el lugar de prestación de los servicios.

Profesores y estudiantes (artículo 20). Sujeción exclusiva en el Estado de la residencia si la estancia en el otro Estado no excede de más de un año o si las retribuciones pagadas proceden de fuentes exteriores al Estado en el que se realiza la estancia.

Otras rentas (artículo 21). Ambos Estados pueden gravarlas si se consideran originadas en el otro Estado contratante. En el resto de los casos, se sigue la regla general de sujeción exclusiva en el Estado de la residencia.

2.

a) Para determinar el cómputo de la permanencia (183 + 1), se deben considerar también las ausencias esporádicas. Si consideráramos como ausencia esporádica el período de tiempo que el tenista ha estado fuera (nueve meses), sería entonces residente fiscal en España. Ahora bien, si el tenista aportara un certificado de residencia fiscal en otro país, no se le consideraría residente en España, puesto que no cabría incluir en el cómputo de la permanencia las ausencias esporádicas y, por tanto, ya no se cumpliría la regla de los 183 días.

b) La entidad no tendrá su residencia fiscal en España a pesar de que se haya constituido conforme a las leyes españolas y éste sea precisamente uno de los criterios previstos en la ley interna para determinar la residencia de las entidades. Puesto que, por aplicación de los criterios de la ley interna, la entidad sería residente en ambos Estados, se debería aplicar la norma que utiliza el CDI para dirimir el conflicto, que otorga preferencia al criterio de la sede de dirección efectiva.

c) Gibraltar tiene la consideración de paraíso fiscal para España (artículo 1 del Real Decreto 1080/1991). Sin embargo, el Sr. Gómez no tiene nacionalidad española, por lo que no se le podría aplicar la cuarentena fiscal. Desde el momento en el que adquiera su residencia fiscal en Gibraltar, ya no deberá presentar en España su declaración del IRPF, puesto que no será residente en nuestro país.

Ahora bien, si el Sr. Gómez tuviera nacionalidad española, aunque el cambio de residencia fuera por motivos exclusivamente profesionales, debería seguir tributando en España durante el ejercicio en el que se produjera dicho cambio y los cuatro siguientes; todo ello a pesar de que el cambio de residencia no fuera para lograr una menor tributación y aunque se demostrara mediante certificado de residencia fiscal de las autoridades del otro Estado que efectivamente se ha adquirido una nueva residencia y que no se trata de ninguna simulación.

d) Belice no es un paraíso fiscal, pero podría ser considerado un territorio de nula tributación (disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal). En tal caso, como los principales activos de la empresa se encuentran en España, existe la posibilidad de que la Administración española considere que dicha entidad tiene su residencia fiscal en nuestro país, salvo que la entidad demuestre que la dirección y la gestión efectiva de sus negocios tiene lugar en Belice, y que la constitución y la operativa de la entidad responden a motivos económicos válidos y a razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos (art. 8 *in fine* LIS). Se trata

de una presunción de residencia que la entidad sólo puede destruir probando que concurren estos motivos.

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. b

4. c

5. c

6. a

7. b

8. a

9. c

10. c

