
Aspectes generals

PID_00257671

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 6 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP. Business & Law School.

Tercera edició: febrer 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Dret fiscal internacional	9
1.1. Concepte	9
1.2. Fonts normatives i el <i>soft law</i>	9
1.3. Principis de fiscalitat internacional	15
1.4. Sobirania fiscal i punts de connexió	17
2. La doble imposició internacional	22
2.1. Concepte, causes i efectes	22
2.2. Classes de mesures per a eliminar o pal·liar la doble imposició	25
2.3. Mètodes per a eliminar o pal·liar la doble imposició	26
3. Convenis per a evitar la doble imposició	30
3.1. Aplicació dels convenis i finalitats	30
3.2. Diferents models de CDI	32
3.3. El model de CDI de l'OCDE	35
4. La residència fiscal	49
4.1. La residència fiscal de les persones físiques	50
4.2. La residència fiscal de les persones jurídiques	59
Activitats	63
Exercicis d'autoavaluació	63
Solucionari	65

Introducció

Avui dia el fenomen de la globalització de l'economia està en auge, afavorida per la internacionalització de les operacions comercials i l'expansió dels mercats financers (flux creixent de capitals, béns i serveis i un augment de mobilitat del factor treball, especialment, de treball qualificat). I, d'altra banda, està afectada per la irrupció de les tecnologies de la informació i la comunicació.

I això provoca, d'una banda, una presència més gran d'empreses estrangeres a Espanya, al mateix temps que una activitat creixent d'empreses espanyoles a l'estranger. I, de l'altra, les relacions econòmiques i socials de les persones depassen les fronteres nacionals.

Això té repercussions en l'àmbit fiscal i, a més, els efectes de la globalització econòmica es difonen amb rapidesa, la qual cosa fa necessari conèixer els criteris i conseqüències fiscals i les obligacions tributàries formals i materials derivades de les operacions o dels actes duts a terme d'àmbit internacional.

En conseqüència, cada vegada són més freqüents supòsits d'obtenció de rendes per part de les persones, físiques o jurídiques, en Estats diferents de l'Estat on tenen la residència, de manera que cadascuna d'aquestes situacions està afectada per les legislacions fiscals dels diferents Estats. Conseqüentment, es poden produir situacions de doble imposició. I tot això repercuteix en la fiscalitat d'aquestes operacions, caracteritzada per la seva complexitat i sofisticació, de manera que s'ha d'acudir al dret fiscal internacional, el coneixement adequat del qual permet dirimir el règim fiscal aplicable a aquestes operacions.

Tanmateix, això no pot implicar que les potestats tributàries dels Estats es vegin perjudicades. La tributació correcta d'aquestes operacions en funció de la capacitat econòmica obliga les Administracions tributàries a modernitzar-se en aquest entorn nou; a potenciar l'ús d'instruments d'intercanvi d'informació amb Administracions tributàries d'altres Estats, per a permetre un control tributari més gran, i a adoptar mesures antielusió.

Davant aquestes circumstàncies, Espanya ha reaccionat (com la majoria d'Estats) augmentant la subscripció de convenis internacionals per evitar la doble imposició, i també amb una regulació detallada a escala interna de les qüestions de fiscalitat internacional. Convé posar en relleu que el dinamisme d'aquest fenomen obliga els Estats a fer reformes fiscals contínues per a adequar les seves normatives als diferents instruments de planificació fiscal, en la mesura que aquests puguin eludir l'aplicació correcta dels ordenaments tributaris nacionals.

Aquesta qüestió està relacionada amb el concepte de *sobirania fiscal*, l'aplicació de les normes tributàries en l'espai i els punts de connexió per a determinar la subjecció a gravamen d'una operació. Generalment, l'Estat de residència grava, per mitjà de l'impost corresponent, totes les rendes obtingudes amb independència de l'Estat d'on procedeixin; al mateix temps que l'Estat on es generen les rendes sotmet a gravamen totes les rendes produïdes al seu territori. Però tots dos criteris no són excloents, per la qual cosa es poden provocar situacions de doble tributació per a una mateixa renda i per a un mateix període impositiu, especialment amb relació a la renda, que es poden paliar o eliminar amb mecanismes com els convenis per a evitar la doble imposició o amb mesures que adopta l'Estat de residència (com en el cas del nostre IRPF o IS). En aquests impostos es permet als residents deduir els impostos satisfets a l'estranger, de manera que aquesta deducció no superi la quantia de l'impost que hauria correspost pagar a l'Estat de residència del perceptor si la renda procedís d'aquest Estat.

En funció de si una persona, física o jurídica (entitat, societat...) es considera resident o no en territori espanyol, la seva tributació serà diferent. En el primer cas, l'impost que han de pagar les persones físiques és l'impost sobre la renda de les persones físiques, mentre que les persones jurídiques estan sotmeses a gravamen per l'impost de societats. En canvi, en el segon cas, això és, quan som davant de no residents al territori espanyol, han de tributar per l'impost sobre la renda de no residents, tant si són persones físiques com jurídiques. Es tracta d'un impost directe que grava, per tant, la renda obtinguda per les persones que no resideixen en territori espanyol. Per aquest motiu, resulta decisiu determinar la residència fiscal d'unes persones i de les altres.

Objectius

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Identificar els principals temes que tenen a veure amb el Dret fiscal internacional.
- 2.** Entendre el concepte de *dobles imposició internacional*, i també els mecanismes que es preveuen per a pal·liar-ne o evitar-ne els efectes.
- 3.** Comprendre en què consisteixen els convenis per a evitar la doble imposició internacional.
- 4.** Conèixer els diferents punts de connexió i les conseqüències derivades d'utilitzar-los.
- 5.** Reconèixer la noció i les característiques del concepte de *residència fiscal* a l'efecte de la fiscalitat internacional.

1. Dret fiscal internacional

1.1. Concepte

El Dret fiscal internacional s'ocupa de la regulació dels supòsits en els quals podrien resultar aplicables els ordenaments tributaris de dos o més Estats, especialment, en l'àmbit de la imposició directa.

Això pot succeir per diverses raons: perquè un subjecte és resident en un Estat diferent d'aquell en el qual s'obté la renda, per ser resident d'un Estat diferent d'aquell en el qual està situat el bé gravat o bé perquè la persona és considerada resident a efectes fiscals en dos o més Estats. En aquests casos, es tracta de dilucidar a quin dels Estats afectats correspon determinar la càrrega tributària.

Per tant, el seu **objecte** no consisteix a regular impostos, ja que la competència correspon al legislador nacional, sinó a regular solucions davant conflictes dels ordenaments tributaris dels diferents Estats que poden ser aplicables en aquests supòsits. Ara bé, és innegable la influència que els principis del dret fiscal internacional tenen en la configuració dels sistemes fiscals nacionals.

En aquest context, les seves principals **finalitats** són, d'una banda, evitar els supòsits de doble imposició, i, de l'altra, evitar l'elusió fiscal. Això s'aconsegueix per mitjà de diferents mecanismes que, a continuació, seran objecte d'anàlisi.

Finalment, convé tenir present que en aquesta matèria sovint es produeixen conflictes interpretatius i que hi ha molts aspectes polèmics, com a conseqüència de la diversitat de fonts normatives i de criteris administratius i jurisprudencials, sobretot quan procedeixen d'autoritats fiscals d'Estats diferents.

1.2. Fonts normatives i el *soft law*

Les fonts del dret fiscal internacional són variades, com normes convencionals internacionals, comunicatives i internes. En aquest sentit, se'n poden distingir les següents: els convenis internacionals, el costum internacional, el dret comunitari i el dret intern.

1) Els convenis internacionals

Coneixement dels sistemes fiscals

Per això és important, en la pràctica, conèixer els sistemes fiscals dels diferents Estats implicats en aquestes situacions.

Entre les fonts d'aquesta matèria, destaquen (juntament amb la normativa interna) els convenis internacionals, que en aquest àmbit solen ser convenis per a evitar la doble imposició (encara que també hi pot haver alguna clàusula de naturalesa tributària en els convenis internacionals en matèria general, encara que això no és habitual). Es tracta d'acords internacionals entre Estats, de caràcter bilateral o multilateral.

Aquests convenis no tenen per **finalitat** distribuir la potestat impositiva entre dues jurisdiccions nacionals, sinó eliminar els efectes negatius (com ho és la doble imposició internacional) generats per les relacions juridicotributàries dels estrangers amb l'Estat on han de tributar, ja que hi ha diferències entre els diversos sistemes fiscals nacionals. Per tant, pretenen garantir l'eliminació de la doble imposició internacional, mitjançant la renúncia a un àmbit de sobirania fiscal per part dels Estats signataris.

Per a això estableixen normes de repartiment del poder tributari entre els Estats implicats, en funció de la connexió econòmica més gran o més petita que hi hagi entre aquests Estats i les rendes o el patrimoni objecte de gravamen, i també la naturalesa mateixa de la renda. En definitiva, actuen com un límit a les normes internes fiscals dels Estats contractants.

A més, estableixen diferents categories de rendes, i determinen per a cadascuna la distribució de la potestat tributària entre els Estats contractants, per la qual cosa és bàsic qualificar les rendes d'acord amb les categories previstes en els CDI. S'ha de tenir en compte que els CDI no creen tributs ni en regulen els elements essencials. En canvi, és el dret intern de cadascun dels Estats contractants el que se n'ocupa. Així, doncs, una vegada que el CDI determina a quin Estat li correspon gravar una renda determinada, aquesta es calcula de conformitat amb la normativa interna de l'Estat competent.

Com és sabut, els tractats internacionals, després de ser ratificats i publicats, passen a formar part de l'ordenament jurídic intern de cada Estat i gaudeixen, majoritàriament en tots els Estats, de primacia sobre la llei interna. I presenten **particularitats** amb relació a la derogació, modificació i interpretació, ja que un conveni no pot ser derogat o modificat d'una manera unilateral per un dels Estats signataris, sinó amb el procediment establert en el tractat mateix, i la interpretació de les clàusules del tractat se sol fer de mutu acord entre els Estats.

En aquest context, la Constitució espanyola assenyala que:

"[...] els tractats internacionals, vàlidament subscrits, una vegada publicats oficialment a Espanya, formen part de l'ordenament intern. Les seves disposicions només poden ser derogades, modificades o suspeses en la manera prevista en els tractats mateixos o d'acord amb les normes generals del dret internacional."

Per tant, els tractats internacionals¹ tenen primacia sobre la normativa interna i passen a formar part de l'ordenament jurídic després de la publicació en el *Butlletí Oficial de l'Estat*.

⁽¹⁾Art. 1.5 del Codi civil.

En l'àmbit tributari es reconeix aquesta primacia dels convenis internacionals en l'LGT en assenyalar que són fonts de l'ordenament tributari:

“[...] els tractats o convenis internacionals que continguin clàusules de naturalesa tributària i, en particular, pels convenis per a evitar la doble imposició, en els termes previstos en l'art. 96 CE.”

Art. 7.1.b) LGT

I en les lleis reguladores dels impostos, ja que estableixen (en els primers articles) que el seu contingut s'entén sense perjudici del que disposen els tractats i convenis internacionals que formin part de l'ordenament jurídic intern (per exemple, art. 5 LIRPF o art. 3 LIS).

Cal tenir present que els convenis s'apliquen als impostos espanyols que estiguin vigents a cada moment, encara que no ho estiguessin quan van ser subscrits els convenis. I això pot provocar problemes quan determinades situacions previstes en una llei interna posterior no es troben regulades per un conveni anterior.

Una última particularitat consisteix en el fet que els tractats contenen un procediment jurisdiccional especial i propi, el denominat *procediment amistós*, que possibilita la resolució de conflictes de caràcter interpretatiu i d'aplicació, i ofereix solució a supòsits concrets de doble imposició sobrevinguda o no prevista en els articles. Per tant, constitueixen un mecanisme de solució de conflictes entre dues Administracions tributàries quan l'actuació d'una o de totes dues produeix una imposició no conforme amb el CDI subscrit entre tots dos Estats o una doble imposició.

Procediment amistós

Qui engega el procediment és el contribuïent afectat de qualsevol dels Estats contractants, sense perjudici del seu dret a interposar els recursos jurisdiccionals ordinaris. No se substaïncia davant els tribunals de justícia sinó davant un òrgan de l'Estat (a Espanya, la Direcció General de Tributs).

En el cas dels procediments amistosos previstos en els convenis per a evitar la doble imposició no hi ha l'obligació de resoldre i, de manera coherent, no hi ha termini temporal concret per a resoldre. El conveni no obliga a arribar a un resultat sinó a la voluntat d'aconseguir-lo.

No obstant això, cal esmentar la introducció d'un apartat nou en l'art. 25 del model de CDI de l'OCDE, que preveu l'establiment d'un termini perquè les Administracions tributàries arribin a un acord, i, davant l'absència d'aquest acord, s'estableix la possibilitat d'acudir a una comissió consultiva perquè resolgui les qüestions pendents entre totes dues Administracions. Destaca l'aprovació en l'àmbit de l'OCDE d'un manual per a l'aplicació efectiva dels procediments amistosos.

La pràctica del *treaty override*

En alguns Estats, com els EUA, el Regne Unit o Austràlia, s'admet que els tractats siguin derogats o desconeguts per lleis posteriors, la qual cosa comporta violar els tractats i, en aquest sentit, aquesta pràctica és criticada per l'OCDE.

A Espanya s'ha aprovat el Reial decret 1794/2008, de 3 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de procediments amistosos en matèria d'imposició directa (encara que constitueix una via de recurs alternativa poc utilitzada fins al moment).

A escala comunitària, també hi ha una norma d'aquest tipus: el Codi de conducta per a l'aplicació del Conveni 90/436/CEE, de 23 de juliol de 1990, relatiu a la supressió de la doble imposició en cas de correcció de beneficis d'empreses associades.

Quan el contribuïent sigui resident en un Estat amb el qual Espanya tingui subscript un conveni per a evitar la doble imposició, s'apliquen les disposicions previstes en el conveni, ja que el tractat internacional és una font del dret jeràrquicament superior a la llei ordinària. La normativa interna s'aplica en tot allò que no contravingui el que disposa el conveni i quan sigui més favorable que les previsions del CDI.

La interpretació dels convenis

Quan un terme es troba definit en el conveni mateix, és aquesta la interpretació que preval. Ara bé, si el conveni mateix no recull la definició d'un terme, s'ha de tenir en compte la normativa fiscal interna (per sobre de la normativa juridicoprivada), tret que el conveni disposi una altra cosa.

D'altra banda, no cal oblidar que la interpretació s'ha de fer de consens entre els Estats contractants; si bé un Estat no cal que accepti d'una manera automàtica la interpretació efectuada per l'altre Estat.

2) El costum internacional

També es pot incloure entre les fonts del dret fiscal internacional el costum internacional, ja que ha estat recollit de manera escrita generalment en els tractats internacionals i en els preceptes de la Convenció de Viena sobre dret dels tractats, de 23 de maig de 1969.

Es tracta d'una manera espontània de creació del dret. Espontània perquè sorgeix gràcies a una pràctica seguida pels Estats de manera uniforme i que, generalment, amb el pas del temps, s'acaba consolidant com a dret.

En canvi, en el dret comunitari el costum no apareix recollit en els tractats constitutius de les Comunitats Europees com a font. No obstant això, el TJUE, en la sentència *Internacional Fruit Company* –relacionada amb el GATT–, de 12 de desembre de 1972, afirma que el costum internacional forma part del sistema de normes del dret comunitari.

3) El Dret comunitari

D'altra banda, la integració d'Espanya a la Unió Europea obliga a analitzar el dret comunitari com un ordenament que incideix transversalment en els ordenaments nacionals. Com assenyala el TJUE, en l'assumpte 26-62 Van Gend & Loos, de 5 de febrer de 1963 –en el qual va reconèixer l'efecte directe de les normes comunitàries–, assenyala que la Comunitat constitueix

“[...] un ordenament jurídic nou de dret internacional en benefici del qual els Estats han limitat els seus drets sobirans, encara que en camps limitats.”

Si bé la potestat tributària és competència dels Estats membres, també és cert que hi ha normes comunitàries que repercuteixen en els sistemes fiscals interns i els òrgans comunitaris poden intervenir en aquesta matèria si es produeix una distorsió en el mercat interior. Per tant, en aquest sentit, el dret comunitari conté limitacions al poder tributari de tots els Estats membres.

L'harmonització

Per a això, a més, s'intenta harmonitzar o apropar les legislacions, especialment en l'àmbit de la imposició indirecta (art. 113 del Tractat de funcionament de la Unió Europea). No obstant això, els tímids avenços de l'harmonització fiscal directa a la Unió Europea s'han vist compensats per la tasca extraordinària del Tribunal de Justícia de la Unió Europea, que ha harmonitzat, en gran manera, les legislacions nacionals a partir dels principis continguts en el Tractat de la Unió Europea i la prohibició de la discriminació en el mercat interior.

Pel que fa a les **fonts** del dret comunitari, es distingeix entre dret originari (els tractats constitutius de la Unió Europea i les seves modificacions) i derivat o actes dictats per les institucions comunitàries (reglaments, decisions i directives).

Dues **característiques** de l'ordenament comunitari són:

- la primacia del dret comunitari sobre les normes internes, i
- l'eficàcia directa d'algunes d'aquestes normes comunitàries, per la qual cosa generen drets i obligacions per a tots aquells que afecten, inclosos els particulars (que les poden al·legar no sols davant el TJUE sinó també davant els òrgans jurisdiccionals nacionals).

D'altra banda, cal tenir en compte la influència de la normativa comunitària en el tractament dels residents i els no residents i, concretament, en la determinació dels punts de connexió per a evitar discriminacions o restriccions a les llibertats comunitàries. Altres qüestions relacionades amb la fiscalitat internacional són les normes comunitàries que tendeixen a pal·liar la doble imposició internacional entre els Estats membres, les normes sobre drets de duana, els gravàmens indirectes que graven les relacions comercials internacionals, la prohibició d'ajudes públiques a les empreses.

La relació entre el Dret fiscal internacional i el comunitari

Un tema que se suscita en aquesta matèria és el de la relació del dret fiscal internacional respecte del comunitari, especialment, el grau en què els convenis per a evitar la doble imposició s'han vist influenciats. La tesi majoritària defensa l'existència de relacions entre tots dos des dels principis d'influència mútua i complementarietat (en línia amb algunes sentències del TJCE).

Els principis de primacia i eficàcia directa i els CDI

L'aplicació de tots dos principis comporta que els CDI que subscriuguin els diferents Estats membres entre ells no resulten aplicables si són contraris o incompatibles amb el dret comunitari (tret que s'haguessin subscrit amb anterioritat a la seva adhesió a la UE, segons disposa l'art. 351 del Tractat de funcionament de la UE).

Una altra cosa és que, des d'una perspectiva d'una coordinació convenient dels diferents sistemes fiscals, les línies d'actuació de l'OCDE i de les institucions comunitàries siguin cada vegada més coincidents a l'hora d'establir certs principis impositius.

Fins i tot algunes institucions comunitàries (ECOFIN, Comissió i el TJUE) s'han referit a la necessitat que la normativa fiscal comunitària s'adeqüi als principis fiscals internacionals elaborats en el marc de l'OCDE. Aquesta proposta es coneix com a *comunitarització* dels convenis per a evitar la doble imposició.

4) El Dret intern

A més de les fonts anteriors, hi ha normes internes de dret fiscal internacional, que regulen qüestions com els punts de connexió dels impostos, les mesures per a evitar la doble imposició internacional, l'evasió fiscal internacional, el gravamen sobre la renda obtinguda pels no residents i el gravamen sobre la renda de font estrangera.

Les normes internes s'apliquen a falta d'existència d'un CDI (que opera, com el dret comunitari, com un límit a aquestes normes). Però, a més, s'ha de tenir en compte que la determinació del tribut que grava una operació o una renda internacional es fa d'acord amb la normativa interna de l'Estat corresponent. I si la normativa interna és més beneficiosa que les previsions d'un CDI, s'aplica. Per tant, amb aquesta finalitat, ni els CDI ni el dret comunitari determinen per ells sols el tribut aplicable, sinó que solen ser les normes internes les que ho fan.

La norma legal que regula la tributació dels no residents a Espanya (amb independència de si són persones físiques o jurídiques) és el Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de no residents.

Per la seva banda, les lleis reguladores del tractament fiscal aplicable a les rendes obtingudes a l'estranger pels residents a Espanya són: en el cas de persones físiques, la Llei 35/2006, de 28 de novembre, reguladora de l'IRPF, i, quan es tracta de persones jurídiques, la Llei 27/2015, de 27 de novembre, de l'impost de societats.

Remissió normativa

La normativa de l'IRNR efectua remissions tant a la normativa de l'IRPF com a la de l'IS en qüestions determinades, com per, exemple, la residència.

5) El *soft law*

Juntament amb les fonts del dret –denominades *hard law*–, se situen algunes disposicions o alguns instruments que, malgrat no tenir la consideració de normes jurídiques ni tenir caràcter vinculant, tenen molta transcendència perquè influeixen en la creació o en la interpretació. Es tracta del *soft law* o dret tou, que se sol dictar en el si d'organitzacions internacionals per orientar la seva actuació i la dels seus membres.

Els àmbits en els quals tradicionalment s'adopten aquestes disposicions de *soft law* són el medi ambient, els drets humans, estàndards bancaris, els CDI i les directrius sobre preus de transferència i transparència i intercanvi d'informació.

En el si de l'OCDE, tant el model de conveni per a evitar la doble imposició i els seus comentaris com les llistes negres i grises de paradisos fiscals són normes toves. Així mateix, el model de conveni de l'ONU té aquest caràcter. D'altra banda, un altre tipus de normes toves que s'adopten en el si de l'OCDE i d'altres organitzacions internacionals –com l'OMC– són “codis de conducta”, “directives” (*guidelines*), “comunicacions”, etc., amb l'objecte d'establir o codificar paràmetres uniformes a escala internacional.

En l'àmbit de la Unió Europea², es preveu que les institucions comunitàries puguin dictar recomanacions i dictàmens, que no tenen força vinculant. A més, la Comissió pot elaborar directrius i codis de conducta.

⁽²⁾Art. 288 del Tractat de funcionament de la UE.

El valor jurídic dels actes de dret blanc de la Unió Europea

El Tribunal de Justícia de la Unió Europea, en la Sentència de 13 de desembre de 1989 (assumpte *Grimaldi* 322/88), assenyala que “els jutges nacionals estan obligats a tenir en compte les recomanacions a l'hora de resoldre els litigis que coneixen, sobretot quan il·lustren sobre la interpretació de disposicions nacionals adoptades amb la finalitat de donar-los aplicació, o també quan tenen la finalitat de completar les disposicions comunitàries dotades de força vinculant”.

1.3. Principis de fiscalitat internacional

Hi ha una sèrie de principis de fiscalitat internacional que representen una espècie de “consens mínim fiscal” per a la majoria dels Estats i que solen ser presents en els models de conveni, a més de la prohibició de la doble imposició internacional (que s'analitzarà més endavant).

Es tracta, bàsicament, dels principis de no-discriminació, de reciprocitat i cortesia internacional, de bona fe en les relacions fiscals internacionals i d'assistència tècnica administrativa.

1) Principi de no-discriminació

Els sistemes tributaris moderns es caracteritzen perquè atorguen un tracte diferent entre els residents i els no residents. Aquesta diferència de tracte pot provocar algun avantatge fiscal als uns o als altres, i també situacions d'elusió fiscal.

Un dels principals límits del dret tributari internacional és el principi de no-discriminació. Així, els Estats que subscriuen un conveni s'obliguen a donar un tracte fiscal anàleg:

- als residents fiscals en aquests Estats, amb independència de la seva nacionalitat (així es dedueix de l'art. 24 del model de conveni de l'OCDE).
- als establiments permanents d'un Estat situats a l'altre Estat, per comparació a la legislació fiscal aplicable a qualsevol empresa resident que faci la mateixa activitat;
- a les empreses que duguin a terme la seva activitat en un Estat, amb independència que els seus accionistes siguin residents a l'altre Estat i per comparació a la legislació fiscal aplicable a les empreses del primer Estat amb accionariat resident.

Principi de no-discriminació i el dret de la Unió Europea

Així mateix, aquest principi existeix en el dret comunitari, segons el qual s'ha de donar igualtat de tracte fiscal a les persones i a les empreses residents en Estats membres de la UE. Generalment, la discriminació fiscal del no resident és una forma encoberta de discriminació per raó de la nacionalitat, prohibida en el dret comunitari. Sobre aquest tema, cal tenir en compte la interpretació que n'ha efectuat el TJCE (que ha dictat nombroses sentències sobre aquesta qüestió en les quals relaciona la no-discriminació per raó de nacionalitat amb el criteri de la prohibició de mesures fiscals discriminatòries que restringeixin les llibertats d'establiment, circulació de capitals i de persones, i la lliure prestació de serveis). Per exemple, sentències del TJUE Bachmann (de 28 gener de 1992, C#204/90) i Wielockx (d'11 d'agost de 1995, C#80/94) que, en matèria de contractes d'assegurança i de pensions, respectivament, proscriuen la no-discriminació dins de la UE.

2) Principi de reciprocitat i cortesia internacional

Mitjançant el principi de cortesia internacional o de reciprocitat es pretén equiparar les concessions fiscals que, mútuament, es poden fer els Estats.

Aquest principi es pot establir per dues vies: per mitjà de convenis internacionals subscrits entre Estats o bé per mitjà de normes tributàries internes aprovades per cada Estat. En els convenis de doble imposició, el règim tributari de les persones que exerceixen funcions públiques en altres Estats es regeix pel principi de cortesia internacional.

L'aplicació d'aquest principi representa que els Estats es concedeixen un tracte de favor entre ells i envers els seus representants diplomàtics. Aquest tracte també s'estén als funcionaris públics que exerceixen a l'estranger càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

El model de conveni de l'OCDE

En aquest context, l'art. 19.1 del model de conveni de l'OCDE, titulat *Funcions públiques*, únicament regula la distribució de competències en la tributació dels funcionaris públics, però no entra en el tema dels privilegis fiscals dels quals gaudeixen els agents diplomàtics i consulars. Per tant, la regla general és que el dret a gravar les retribucions dels funcionaris públics correspon a l'Estat de residència del seu ens pagador; si bé es poden sotmetre a tributació a l'altre país si es compleix alguna de les dues condicions recollides en l'art. 19.1.b), requisit aquest últim matisat en algun dels convenis subscrits per Espanya.

Les normes internes espanyoles també es refereixen alguna vegada a aquest principi, principi de reciprocitat, com, per exemple, l'art. 9.2. LIRPF, segons el qual, "no es consideren contribuents, a títol de reciprocitat, els nacionals estrangers que tinguin la residència habitual a Espanya, quan aquesta circumstància sigui conseqüència d'algun dels supòsits establerts en l'apartat 1 de l'art. 10 d'aquesta Llei i no escaigui aplicar normes específiques derivades dels tractats internacionals en els quals Espanya sigui part".

3) Principi de bona fe en les relacions fiscals internacionals

Els convenis són normes de dret internacional, com hem vist, i com a tal han de ser interpretats, d'acord amb el que disposa la Convenció de Viena, sobre el dret dels tractats, de 23 de maig de 1969.

En particular, l'art. 31 prescriu que la interpretació d'un acord internacional s'ha de fer d'acord amb la bona fe, el sentit corrent dels termes tenint en compte el context, l'objecte i la finalitat del tractat. Per tant, aquest principi està relacionat amb la interpretació dels convenis.

4) Principi d'assistència tècnica administrativa

Avui dia, ateses la globalització i la complexitat de les operacions comercials, cal que els Estats adoptin fórmules de cooperació. Per això, en els convenis se solen introduir clàusules per a afavorir l'intercanvi d'informació entre els Estats signataris, per a l'aplicació correcta del Conveni i per a prevenir el frau i l'evasió fiscal.

També a escala comunitària, es preveuen procediments per a intercanviar informació i per a cooperar en matèria de recaptació.

1.4. Sobirania fiscal i punts de connexió

1) La sobirania fiscal i l'eficàcia de la llei en l'espai

La **sobirania fiscal** constitueix una de les manifestacions del concepte de *sobirania de l'Estat*. Així, la potestat de crear i establir tributs és un element clau del concepte de *sobirania* d'un Estat, juntament amb el dret a encunyar moneda i l'ús de la força militar.

La Unió Europea i la sobirania fiscal

En l'àmbit de la UE, les institucions comunitàries han atret aquestes dues últimes facultats mitjançant la unió monetària i la política exterior i de seguretat comuna. En canvi, en matèria fiscal, únicament intenten coordinar o, millor dit, harmonitzar les polítiques fiscals.

El concepte de *sobirania fiscal* està relacionat amb l'aplicació de les normes tributàries en l'espai. És a dir, que un Estat exerceix la seva sobirania fiscal dins de les seves fronteres territorials. És el que es denomina la **territorialitat dels impostos**. En el pla internacional, la sobirania tributària de cada Estat queda limitada, lògicament, per l'existència d'altres sobirania fiscals.

Supòsits de doble imposició o de no-imposició

De vegades, pot resultar que una operació o activitat determinades quedin subjectes a les mesures fiscals emanades de dos Estats (conflicte positiu), amb la qual cosa es dona una doble tributació.

I també pot succeir que cap Estat no hagi adoptat una mesura tributària (conflicte negatiu), amb la qual cosa l'operació no tributa i es pot produir una evasió fiscal, de vegades provocada pels Estats mateixos amb la finalitat d'atreure capitals o persones al seu territori, que comporta que es converteixin en paradisos fiscals.

D'altra banda, la sobirania fiscal està relacionada amb l'eficàcia de la llei en l'espai i l'extensió de la llei.

Eficàcia i extensió de la llei

L'eficàcia de la llei en l'espai té per objectiu delimitar l'àmbit espacial sobre el qual la llei tributària produeix els seus efectes.

L'extensió de la llei té per objectiu determinar els criteris que determinen la submissió d'un fet a la norma tributària. Es tracta dels punts de connexió.

Generalment, totes dues qüestions coincideixen, però de vegades difereixen, de manera que:

- L'extensió de la llei és més limitada que l'àmbit territorial en què aquesta llei és obligatòria. Per exemple, en l'IRPF no estan subjectes certs estrangers (diplomàtics, funcionaris consulars o d'organismes internacionals), malgrat que resideixen a Espanya.
- O, al contrari, l'àmbit territorial és més limitat que l'extensió de la llei. Per exemple, en el cas de l'IVA, s'entenen realitzades a la Península o Illes Balears, i se sotmeten a tributació, operacions que en realitat s'han dut a terme a l'estranger com les adquisicions de béns intracomunitàries que se sotmeten a tributació en destinació i no en origen.

2) Els punts de connexió

Els **punts de connexió** o criteris de subjecció a cada tribut serveixen per a delimitar la subjecció a l'ordenament tributari espanyol d'un acte, activitat, operació o renda, enfront d'altres Estats. Per exemple, la finalitat dels criteris de connexió seria la de determinar si la renda obtinguda a Espanya per un resident alemany està subjecta a algun impost espanyol.

Aquests punts de connexió es **determinen** de dues maneres. En primer lloc, poden ser fixats de manera unilateral per un Estat. Cada Estat ha d'aplicar el criteri que més li interessi des del punt de vista recaptatori, que sol ser el de residència. I, en segon lloc, poden ser convingudes mitjançant tractats internacionals per tal d'evitar possibles conflictes derivats de la concurrència de dos o més ordenaments interns sobre una mateixa renda.

Punts de connexió interns

A escala interna també hi ha punts de connexió, especialment, en l'àmbit dels impostos cedits de l'Estat a les comunitats autònomes (CA).

Els punts de connexió són especialment importants per als Estats, perquè determina quin ha de gravar la totalitat o part de la renda (i té, per tant, una recaptació superior o inferior), però també per als contribuents, ja que d'ells dependrà un gravamen més o menys gran. L'elecció d'un criteri o un altre de connexió és un factor que influeix també en la competència fiscal entre Estats, per tant, no és neutral. Té, en conseqüència, conseqüències fiscals importants, especialment, recaptatòries. A més, la possibilitat que les persones amb rendes més altes es puguin traslladar a paradisos fiscals també influeix en les decisions que la resta d'Estats puguin prendre.

Els diferents models de conveni recullen diferents criteris de subjecció. Als països exportadors, en general, els interessa que es gravin les rendes al país de residència (el país del venedor o perceptor de la renda), i així participen de les rendes no originades al seu territori; a més, així s'alleuja el gravamen que recau sobre les inversions que fan els seus residents a l'estranger. Als països importadors, per contra, els interessa el criteri de la font, perquè una part tributa al país de la font (el país del comprador o pagador).

Els **possibles criteris aplicables**, en general, són el de nacionalitat o el de territorialitat i residència, cadascun amb un àmbit ben definit:

a) La nacionalitat. D'acord amb el criteri de nacionalitat, les normes tributàries s'apliquen a tots els ciutadans que tinguin la nacionalitat d'un Estat, amb independència del lloc on resideixin i on obtinguin les seves rendes, el lloc on estiguin situats els seus béns o lloc on realitzin el fet imposable corresponent.

Exemple

Un nacional alemany resident a Alemanya obté rendes a Espanya.

Si tant Espanya com Alemanya apliquessin el criteri de la nacionalitat, el subjecte no tributaria a Espanya (país de la font), sinó que hi estaria subjecte a Alemanya per la totalitat de les seves rendes. I encara que residís a Espanya, igualment, tributaria a Alemanya per la seva renda mundial per ser nacional alemany.

Aquest criteri ha estat substituït a Espanya gradualment pel de territorialitat i el de residència, igual que en la majoria de països del nostre entorn, excepte els EUA, ja que és un dels criteris que possibiliten més fàcilment l'evasió fiscal. Malgrat això, la nacionalitat conserva la seva importància com a mitjà de resolució de conflictes de dualitat de residències, i també per a l'aplicació del principi de no-discriminació.

Doble imposició i doble nacionalitat

Hi pot haver, en teoria, supòsits de doble imposició internacional per doble nacionalitat, encara que en la pràctica és difícil perquè pocs Estats utilitzen aquest criteri.

b) La territorialitat. D'acord amb el criteri de territorialitat, les lleis tributàries només s'apliquen als qui resideixin en territori espanyol o bé als qui, malgrat no residir-hi, hi tinguin alguna relació o algun vincle econòmic: obtenció de rendes, titularitat de béns situats al territori mateix o manteniment de relacions econòmiques al territori. Per tant, és el territori o lloc on el fet (operació, acte, renda...) es produeix que decideix la llei aplicable. És un criteri de naturalesa real i de vinculació objectiva.

Exemple

Un nacional alemany resident a Alemanya obté rendes a Espanya.

D'acord amb aquest criteri de territorialitat, el contribuent tributarà a Espanya per les rendes obtingudes en territori espanyol.

Inconvenient

Si únicament s'utilitza com a punt de connexió la territorialitat, es pot produir una sortida de capitals en incentivar els residents perquè facin inversions a l'estranger.

c) La residència habitual o efectiva. Una manifestació del principi de territorialitat és el de residència. Tot i que a Espanya, com veurem, el legislador incorre en una confusió, ja que els contraposa com si fossin oposats, quan, en realitat, el primer és el gènere i el segon, l'espècie, és a dir, el principi de residència constitueix una de les manifestacions del principi de territorialitat, ja que implica la vinculació territorial del contribuent a l'espai. És un criteri de naturalesa personal i de vinculació subjectiva. Els criteris concrets que serveixen per a determinar la residència d'un subjecte són establerts per la normativa pròpia de cada tribut.

Exemple

Una empresa de Mèxic ven ordinadors a una altra empresa resident a Espanya.

Segons el criteri de la residència, el contribuent tributarà a Mèxic per la seva renda mundial. Per contra, segons el criteri de la font, l'empresa venedora tributarà a Espanya per la renda obtinguda aquí.

Amb el criteri de la residència, és el vincle econòmic amb l'Estat (obtenir rendes al seu territori o mantenir-hi relacions econòmiques), més que el polític, característic de la nacionalitat, que adquireix rellevància. La utilització del criteri de la residència habitual dona lloc, doncs, a una espècie de ciutadania fiscal.

No obstant això, el criteri de la residència habitual planteja problemes derivats de la varietat de regles emprades per les lleis fiscals dels diferents Estats a l'hora de definir la residència, que poden generar situacions de doble residència. Aquests conflictes es resolen amb l'establiment en els convenis de doble imposició d'un ordre de prioritat en els criteris per a determinar la residència.

3) Punts de connexió en l'ordenament tributari espanyol

L'art. 11 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, estableix que "els tributs s'han d'aplicar d'acord amb els criteris de residència o territorialitat que estableixi la llei en cada cas. Si no n'hi ha, els tributs de caràcter personal s'exigeixen de conformitat amb el criteri de residència i els altres tributs d'acord amb el criteri de territorialitat que resulti més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat". De manera que la residència efectiva d'una persona en territori espanyol, d'acord amb les normes pròpies establertes en el tribut corresponent, és l'element que determina la subjecció a l'impost espanyol. En aquest context, en la majoria de països s'utilitza el criteri de residència efectiva en els tributs de caràcter personal.

En conseqüència, el legislador tributari estableix com a criteris de subjecció a les lleis tributàries espanyoles el de residència efectiva (es tributa per la totalitat de la "renda mundial" del contribuent) i el de territorialitat (font de la renda), i s'exclouen entre els punts de connexió el de nacionalitat (només es té en compte en supòsits excepcionals, com en el cas de l'art. 8.2 LIRPF, que no és més que una mesura antiparadisos fiscals).

Importa destacar que els criteris de l'art. 11 LGT no són una regla absoluta, sinó que són subsidiaris respecte dels previstos en les lleis reguladores dels diferents tributs. En l'IRPF s'utilitza el criteri de residència efectiva; en canvi, en l'IRNR el de territorialitat.

En efecte, el criteri que regeix l'aplicació de les normes tributàries en l'espai és, en primer lloc, el que disposi la norma reguladora del tribut corresponent i, amb caràcter subsidiari, quan no hi hagi prescripció específica sobre aquest tema, s'ha d'aplicar el criteri de residència o, si escau, el de territorialitat, segons quina sigui la naturalesa del tribut respectiu. Aquest fet determina que l'art. 11 LGT resulti d'aplicació pràctica escassa, atès que en la majoria de tributs és la seva normativa reguladora la que estableix el criteri aplicable.

2. La doble imposició internacional

2.1. Concepte, causes i efectes

Quan som davant del factor internacional, es poden produir fenòmens de doble imposició especialment en matèria de renda i patrimoni. Això succeeix perquè els punts de connexió, que estableix cada Estat sobiranament i que determinen la subjecció al gravamen d'una font de renda (residència, lloc de producció de la renda, lloc de situació del bé...), l'atribueixen a dos o més Estats.

Es produeix aquesta situació quan es perceben rendes o es tenen patrimonis en territoris diferents d'aquell on es resideix i els dos Estats (el de la **font** i el de la **residència**) tracten de gravar una mateixa renda o un patrimoni obtingut per un mateix subjecte en un període determinat, a l'empara de la seva sobirania fiscal (per l'aplicació de dos criteris de subjecció diferents o del mateix però interpretant-lo de manera diferent o bé perquè tots dos Estats atribueixen la residència al subjecte).

- D'una banda, l'Estat de la font, en atenció al principi de territorialitat, sotmet a tributació les rendes obtingudes al seu territori, amb independència de l'Estat d'on procedeixin, mitjançant l'impost corresponent.
- I, de l'altra, l'Estat de residència, en aplicació del principi de residència efectiva, sotmet a tributació el subjecte per tota la seva renda mundial (*worldwide income*).

La doble imposició interna

No cal oblidar que també a escala interna es poden produir situacions de doble imposició.

Si tots els Estats apliquessin el principi de residència (les persones només tribuïrien a l'Estat on residissin) o el de territorialitat (els subjectes només quedarien subjectes al territori on s'obtingués la renda), es reduïrien les possibilitats que es produís una doble imposició.

Exemple

El Sr. Martínez, de nacionalitat espanyola, resideix habitualment a Barcelona. El maig de 2008 repara uns ordinadors al Camerun, operació per la qual percep 3.000 euros.

Es produeix una situació de doble imposició si l'Estat de residència (Espanya) grava en l'IRPF totes les rendes obtingudes pel Sr. Martínez, amb independència de l'Estat d'on procedeixin. Al mateix temps que l'Estat on s'han generat les rendes (Camerun) sotmeti a gravamen totes les rendes produïdes al seu territori.

Amb aquesta finalitat, se solen distingir dues classes de doble imposició: l'econòmica i la jurídica. La primera, l'econòmica, es produeix quan dues persones diferents són gravades per una mateixa renda o un mateix patrimoni, però per mitjà de dos impostos diferents. No genera la necessitat d'arribar a una solució en l'àmbit internacional (a diferència de la jurídica), ja que és un fenomen que se sol produir sovint en els ordenaments interns de gairebé tots els països. Se sol produir en l'àmbit de la imposició de dividendes, de manera que es denomina *doble imposició intersocietària*.

Exemple

La Sra. Rodríguez, resident a l'Estat A, percep uns dividendes procedents d'una societat resident a l'Estat B.

En aquest cas es dona un supòsit de doble imposició econòmica perquè la societat ha de pagar al seu Estat de residència l'IS i la Sra. Rodríguez ha de pagar al seu Estat de residència el seu IRPF.

La doble imposició **jurídica** requereix no sols que dos o més Estats gravin un mateix fet imposable o manifestació de capacitat econòmica en el mateix període impositiu i que l'impost que se satisfà sigui el mateix de naturalesa anàloga, sinó, a més, que el contribuent sigui jurídicament el mateix. És a dir, en aquests casos, un mateix contribuent paga dues vegades l'impost pel mateix fet imposable. En definitiva, es grava una mateixa renda i un mateix subjecte i per un mateix període impositiu.

Un principi del dret fiscal internacional és que un mateix fet imposable no es pot sotmetre a gravamen dues vegades pel fet de tenir vinculació amb dos països. Hi ha, doncs, consens a l'hora de considerar l'eliminació de la doble imposició internacional jurídica un objectiu prioritari, per raons de justícia i d'ordre econòmic que afecten no sols els contribuents sinó els mateixos Estats, ja que trenca el principi de neutralitat fiscal.

Els **efectes** de la doble imposició internacional es produeixen no solament per als subjectes intervinents en les operacions gravades, sinó que també afecten les relacions econòmiques entre els Estats i el bon funcionament del mercat interior.

Algunes d'aquestes conseqüències negatives són: impedeix la distribució equitativa internacional del producte dels tributs; pot incidir negativament sobre la producció i l'intercanvi comercial, ja que comporta la disminució de la rendibilitat de les inversions i de les operacions fetes pels residents; la deslocalització de les inversions i dels patrimonis o el desviament de rendes cap a llocs on el cost fiscal és inferior o cap a paradisos fiscals, i, finalment, provoca la desigualtat de tracte per a les persones que tenen relacions o que estan vinculades amb més d'un Estat.

Per això, la causa de la doble imposició internacional es pot trobar en el següent:

1) La utilització de diversos criteris de subjecció als tributs per part dels Estats (que és el supòsit més freqüent).

Exemple

Davant una mateixa renda d'un contribuent l'Estat A utilitza el criteri de residència (que subjecta a gravamen totes les rendes obtingudes pel resident amb independència del lloc on s'han generat) i l'Estat B pot utilitzar, de manera exclusiva o no, el criteri de la font (que subjecta a gravamen les rendes produïdes al seu territori).

Si no hi ha un tractat per a evitar la doble imposició ni cap mesura de tipus unilateral aprovada per algun d'aquests Estats, es produeix una situació de doble imposició internacional.

2) La utilització d'un mateix criteri de subjecció, però configurant-lo de manera diferent, com pot ser el criteri de la residència. Això succeeix quan un contribuent és considerat resident en dos o més Estats que utilitzen el criteri de residència, perquè utilitzen criteris diferents per a definir la residència (o els interpreten de manera diferent).

Exemple

El Sr. Méndez és propietari d'un pis a l'Estat A, a l'Estat B té establert el centre d'activitats econòmiques on obté les rendes i a l'Estat C és on realment viu.

En aquest cas, el contribuent pot ser considerat resident en tres Estats, en els quals hauria de pagar el mateix impost.

Si, a més, aquest contribuent és nacional d'un altre Estat que tingui com a punt de connexió la nacionalitat, com els EUA (encara que en aquest país no hi hagi estat des de fa anys, ni n'obtingui rendes, ni hi tingui cap bé), el subjecte hauria de pagar per la seva renda mundial en quatre Estats.

També es dona aquesta circumstància quan dos o més Estats entenen que un fet imposable determinat (obtenció de renda) s'ha produït al seu territori. És a dir, en aquest cas es tracta d'Estats que utilitzen el mateix criteri de connexió, el de territorialitat, però a partir de criteris diferents per a determinar la situació de la font.

Exemple

La Sra. Fernández, resident a l'Estat A, subscriu un contracte de compravenda internacional amb la Sra. González a l'Estat B, però el compliment es produeix a l'Estat C.

La contribuent podria estar obligada a tributar, en virtut del principi de territorialitat, tant a l'Estat B com al C per la renda generada per la compravenda.

Conseqüències més greus

En aquests casos, les conseqüències són més greus que el cas d'utilització de dos criteris diferents de connexió, ja que el contribuent ha de tributar per tota la seva renda mundial en dos o més Estats; en canvi, en l'altre cas la doble imposició pot ser parcial (per una renda determinada).

3) Finalment, cal tenir en compte que les situacions de doble imposició internacional no solament es produeixen per l'existència de punts de connexió diferents recollits en les normes, sinó també per les diferents interpretacions que fan l'Administració i els tribunals d'aquestes normes.

2.2. Classes de mesures per a eliminar o pal·liar la doble imposició

Aquests conflictes de doble tributació es poden eliminar o, com a mínim, pal·liar, amb diferents mesures i mètodes, especialment en l'àmbit de la imposició sobre la renda, de diversa naturalesa.

Les mesures que poden adoptar els Estats per a evitar la doble imposició poden ser:

1) **Unilaterals.** Es tracta de mesures que adopta generalment l'Estat de residència (com en el cas del nostre IRPF, IS o ISD) i que entren en joc en absència de conveni. En aquests impostos es permet als residents deduir de la quota els impostos satisfets a l'estranger amb certs requisits (de manera que aquesta deducció no superi la quantia de l'impost que hauria correspost pagar a l'Estat de residència del perceptor si la renda procedís d'aquest Estat).

Deduccions per a evitar la doble imposició en l'IRPF i l'IS

Així, d'acord amb el que disposa la LIS³, es pot deduir la més petita de les dues quantitats següents: l'import efectiu del que s'ha pagat a l'estranger per raó d'un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS (quan sigui aplicable un conveni per evitar la doble imposició, aquesta deducció no pot excedir de l'impost que correspongui segons aquell); o l'import de la quota íntegra que correspondria satisfer a Espanya per aquestes rendes, si s'haguessin generat en territori espanyol. A aquests efectes, és important destacar que l'import de l'impost satisfet a l'estranger s'inclou en la renda i forma part de la base imposable, tot i que no fos deduïble del tot. D'altra banda, es considera despesa deduïble la part de l'import de l'impost satisfet a l'estranger que no sigui objecte de deducció a la quota íntegra, sempre que es correspongui amb la realització d'activitats econòmiques a l'estranger. L'import no deduït per falta de quota íntegra es pot deduir en els períodes impositius següents. Pel que fa a això, cal que es tingui en compte que no s'estableix cap límit temporal per a la deducció de les quantitats no deduïdes per falta de quota íntegra. No obstant això, es limita a deu anys el termini de què disposa l'Administració per a comprovar les deduccions aplicades o pendents.

⁽³⁾Art. 31 LIS.

⁽⁴⁾Art. 80 LIRPF.

Al seu torn, l'LIRPF⁴ preveu la deducció de la més petita de les dues quantitats següents: l'import efectiu del que s'ha satisfet a l'estranger per raó d'un impost de naturalesa idèntica o anàloga a l'IRPF o a l'IRNR; o el resultat d'aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen a la part de base liquidable gravada a l'estranger (el tipus mitjà de gravamen és el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota líquida total per la base liquidable, i es diferencia el tipus de gravamen que correspongui a les rendes generals i de l'estalvi). La determinació de les rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un establiment permanent es fa d'acord amb el que està establert a l'article 22.5 LIS.

2) **Convencionals** (multilaterals o bilaterals). Com els tractats internacionals o, en particular, els convenis per a evitar la doble imposició.

Quan el conveni atribueix el gravamen de la renda en exclusiva a l'Estat de residència (que és l'habitual) o al de la font, ja s'evita la doble imposició. No obstant això, si el conveni permet a tots dos Estats que gravin la renda (amb

independència de si estableix un límit màxim o no), es dóna un supòsit de doble imposició que se sol pal·liar a l'Estat de la residència amb algun dels mètodes que s'analitzen a continuació.

L'harmonització fiscal

Es podria fins i tot esmentar una tercera via: l'harmonització fiscal, això és, l'aproximació de les estructures tributàries dels països pertanyents a una entitat supranacional, com pot ser la Unió Europea.

Encara que tots els països adoptin els mateixos criteris de connexió, per a aconseguir l'eliminació de la doble imposició internacional, caldria una mateixa interpretació d'aquests punts de connexió i que les estructures tributàries estiguessin harmonitzades.

2.3. Mètodes per a eliminar o pal·liar la doble imposició

Els diferents mètodes que en particular es preveuen en els diferents convenis, es poden agrupar en dues grans classes (exempció i imputació), juntament amb les quals n'hi ha d'altres (com el de deducció).

En tot cas, cal tenir present que cada Estat decideix quin mètode aplica a escala interna i, d'altra banda, que les possibilitats són tantes com variants decideixin introduir els Estats en el moment de subscriure els convenis, i queden a la seva elecció tant les regles concretes de com s'ha d'efectuar l'exempció com els criteris per al càlcul de la deducció.

Tots els mètodes presenten avantatges i inconvenients i, per a saber quin és millor, caldria analitzar cas per cas les estructures i els principis dels sistemes tributaris (com determinen la base i el tipus de gravamen, els procediments de gestió) i les finalitats perseguides amb la subscripció del conveni. Encara que es pot afirmar que, en general, el mètode d'imputació respecta millor el principi d'igualtat, equitat i capacitat econòmica.

1) Mètode d'exempció

En aquest mètode, l'Estat de residència del subjecte passiu on tributa per la totalitat de renda obtinguda deixa exemptes les rendes generades a l'estranger, ja que ha tributat a l'Estat o territori on s'ha obtingut el rendiment, i hi ha una renúncia de sobirania fiscal de l'Estat de residència a favor dels beneficis de la inversió feta a l'estranger. En aquest sentit, se separen les bases imposables, les procedents de l'Estat de residència, de les exemptes que procedeixen de l'estranger. Per tant, es produeix una parcel·lació de bases imposables i de rendes (les exemptes i les subjectes).

L'aplicació per al país de residència

Aquests mètodes s'apliquen per a l'Estat de residència i representen una reducció de l'impost pagat allà en atenció a l'import satisfet prèviament a l'Estat de la font. La diferència es troba en la manera de determinar i aplicar aquesta reducció, l'import de la qual varia en uns casos i en els altres.

L'aplicació d'aquest mètode a l'Estat de residència pot provocar la sortida de capital en ser el gravamen inferior i, d'altra banda, una discriminació dels residents que no inverteixen a l'estranger.

Es distingeixen, al seu torn, dues modalitats: íntegra i amb progressivitat.

a) Exempció íntegra: l'Estat de residència, en exigir l'impost al seu resident, renuncia totalment a gravar les rendes procedents de l'estranger (és com si les rendes no existissin). Qui sotmet a gravamen la renda de manera exclusiva és l'Estat de la font. Amb aquest mètode, a més, es produeix una reducció més que proporcional de la renda a l'Estat de residència, ja que no es tenen en compte les rendes exemptes per a fixar el tipus de gravamen progressiu aplicable a la resta de rendes. A més, aquest mètode posa en situació d'igualtat des del punt de vista fiscal l'inversor estranger respecte dels residents de l'Estat de la font (de manera que els beneficis fiscals de l'Estat de la font no són reduïts ni suprimits per l'Estat de residència).

La pèrdua d'ingressos a l'Estat de residència sol ser superior a l'impost percebut al de la font, fins i tot encara que el tipus de gravamen sigui superior a l'Estat de la font. Per tant, no és un mètode que se solgui aplicar ni a escala interna ni en els convenis.

Exemple

Un contribuent obté una renda de 10 a l'Estat A (el de la font) i obté una renda de 100 a l'Estat B (el de residència). Els tipus de gravamen a tots dos Estats són el 20 i 30%, respectivament.

Amb l'aplicació d'aquest mètode, el contribuent pagaria una quota de 2 a l'Estat A (la base imposable seria de 10, sobre la qual s'aplicaria un tipus del 20%) i a l'Estat B pagaria una quota de 30 (la base imposable seria de 100 i el tipus de gravamen del 30%).

Si l'Estat B hagués gravat la renda obtinguda a l'Estat A, la quota hauria estat de 33 ($110 \times 30\%$); de manera que el que deixa de recaptar l'Estat B per la renda obtinguda a l'estranger ($33 - 30 = 3$) és superior al recaptat per aquesta renda a l'Estat A (2).

b) Exempció amb progressivitat: l'Estat de residència també renuncia a gravar les rendes obtingudes a l'estranger, de manera que queden exonerades de l'impost a l'Estat de residència del subjecte passiu, igual que en el cas anterior; però es tenen en compte les rendes obtingudes a l'estranger a l'hora de calcular la base imposable (se sumen a la resta de rendes obtingudes pel contribuent) només a l'efecte de conèixer el tipus de gravamen, que haurà de ser aplicat, per tant, només sobre les rendes obtingudes a l'Estat de residència.

La quota que cal satisfer a l'Estat de residència aplicant aquest mètode és superior a la resultant del mètode d'exempció íntegra, ja que el tipus de gravamen es calcula sobre la renda mundial del contribuent encara que només s'aplica sobre la renda obtinguda a l'Estat de residència.

Irrellevància de l'impost a l'Estat de la font

Per a l'aplicació d'aquest mètode resulta irrellevant l'impost satisfet a l'Estat de la font, ja que no cal conèixer-lo en no tenir-se en compte per a calcular l'impost que cal pagar a l'Estat de residència.

Exemple

Un contribuent obté una renda de 10 a l'Estat A (el de la font) i obté una renda de 100 a l'Estat B (el de residència). Els tipus de gravamen en tots dos Estats són el 20 i 30%, respectivament.

El contribuent pagaria una quota de 2 a l'Estat A (la base imposable seria de 10, sobre la qual s'aplicaria un tipus del 20%). A l'Estat B, la base imposable seria de 100; però el tipus de gravamen ja no seria del 30% sinó, per exemple, del 35%, en ser l'impost progressiu i prendre's en consideració per a la determinació una base imposable de 110 (100 + 10). Per tant, pagaria una quota de 35 a l'Estat B.

2) Mètode d'imputació

L'Estat de residència, en aquest mètode, grava la totalitat de les rendes obtingudes pel subjecte passiu, però permet una deducció de la quota de l'impost dels imports satisfets a l'estranger per les rendes d'origen estranger. Així, doncs, en aquest mètode, s'integren totes les rendes, incloent-hi les obtingudes a l'Estat de la font, a la base imposable. A més, es produeix una certa parcel·lació de quotes (una que correspon a l'Estat de la font i una altra a l'Estat de residència).

Novament, es distingeixen dues grans modalitats d'aquest mètode: imputació íntegra i ordinària.

a) Imputació íntegra: l'Estat de residència permet deduir de la quota de l'impost la totalitat de l'import suportat a l'Estat de la font, sense cap tipus de limitació. En conseqüència, l'import de la deducció coincideix amb l'impost satisfet a l'estranger.

Exemple

Un contribuent obté una renda de 10 a l'Estat A (el de la font) i obté una renda de 100 a l'Estat B (el de residència). Els tipus de gravamen en tots dos Estats són el 20 i 30%, respectivament.

El contribuent pagaria una quota de 2 a l'Estat A (la base imposable seria de 10, sobre la qual s'aplicaria un tipus del 20%). A l'Estat B, la base imposable seria de 110 i el tipus de gravamen seria 35%. Per la qual cosa la quota íntegra seria de 38,5 (110 × 35%). A aquesta quota íntegra caldria restar l'import satisfet a l'Estat A, amb la qual cosa la quota líquida seria de 36,5 (38,5 - 2).

b) Imputació ordinària: la deducció (o crèdit fiscal) per l'impost satisfet a l'estranger, no pot excedir mai l'import de la quota que correspondria pagar al país de residència si les rendes procedents de l'estranger s'haguessin obtingut al país de residència. Per tant, s'hi aplica la deducció amb certes limitacions quantitatives.

Impostos progressius

Aquest mètode només té sentit en impostos amb un tipus de gravamen progressiu perquè en augmentar la base augmenta de manera progressiva l'impost que cal pagar i respecta el principi de progressivitat del sistema tributari.

Moment de la pràctica de la deducció

Generalment, aquesta deducció s'aplica una vegada practicades la resta de deduccions que escaigui d'acord amb la normativa interna.

Exemple

Un contribuent obté una renda de 50 a l'Estat A (el de la font) i obté una renda de 60 a l'Estat B (el de residència). Els tipus de gravamen en tots dos Estats són el 35 i 30%, respectivament.

El contribuent pagaria una quota de 17,5 a l'Estat A (la base imposable seria de 50, sobre la qual s'aplicaria un tipus del 35%). A l'Estat B, la base imposable seria de 110 i el tipus de gravamen seria el 30%, per la qual cosa la quota íntegra seria de 33 ($110 \times 30\%$). L'import satisfet a l'Estat A es pot deduir de la quota íntegra, però no pot excedir l'import de la quota que correspondria pagar a l'Estat B si les rendes procedents de l'Estat A s'haguessin obtingut al B. Per tant, a la quota íntegra de l'impost corresponent a l'Estat B s'hi multiplica la renda obtinguda a l'Estat A i es divideix per la renda mundial obtinguda pel contribuent. Així, la deducció aplicable per l'import satisfet a l'Estat A només seria de 15 (i no de 17,5). Per tant, la quota líquida del contribuent a l'Estat B seria de 18 ($33 - 15$).

Aquest és precisament el sistema seguit a Espanya. Així, l'LIRPF regula una deducció per doble imposició internacional que consisteix a aplicar la més petita de les dues quantitats següents: l'import efectiu de l'impost satisfet a l'estranger sempre que sigui d'una naturalesa idèntica o similar a l'IRPF o a l'IRNR, i el resultat d'aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen a la part de la base liquidable gravada a l'estranger⁵.

Altres modalitats d'imputació

Atès que el mètode d'imputació anul·la els beneficis fiscals de l'Estat de la font per a atreure inversió estrangera (ja que l'impost inferior a l'Estat de la font representa una deducció inferior a l'Estat de residència), hi ha algunes modalitats que permeten una deducció a l'Estat de residència més gran que l'impost satisfet efectivament a l'Estat de la font. Es tracta, per tant, d'una deducció d'impostos ficticis a partir del *tax sparing credit* o del *credit for notional tax*. Aquestes modalitats no apareixen en el model de CDI de l'OCDE ni de l'ONU.

3) Altres mètodes

A més dels anteriors, hi ha altres mètodes possibles que intenten pal·liar (més que suprimir) la doble imposició internacional, encara que no estan recollits en cap conveni i són aplicats unilateralment per pocs Estats. Es tracta dels següents:

- **Mètode de deducció:** l'impost pagat a l'estranger es considera una despesa deduïble de la renda mundial del resident. Per tant, actua com una despesa necessària per a l'obtenció de la renda i es té en compte en el càlcul de la base imposable.
- **Mètode del tipus impositiu especial o mètode del doble tipus:** les rendes generades a l'estranger es fan tributar a l'Estat de residència a un tipus especial.

Límit quantitatiu de la deducció

En cas que l'impost satisfet al país de la font no superi el que correspondria al del país de residència per les rendes obtingudes a l'estranger, les dues modalitats (imputació íntegra i ordinària) condueixen a un mateix resultat, ja que la diferència existent entre totes dues es troba únicament en el límit quantitatiu de la deducció.

⁽⁵⁾Art. 80 LIRPF.

3. Convenis per a evitar la doble imposició

3.1. Aplicació dels convenis i finalitats

Els convenis per a evitar la doble imposició estableixen **normes de repartiment de poder tributari** entre els Estats implicats (l'Estat de la font o Estat on s'origina la renda i l'Estat de residència del perceptor de la renda), en funció de la connexió econòmica major o menor que hi hagi entre els Estats i les rendes o el patrimoni objecte de gravamen, i també atenent a la naturalesa de la renda. No obstant això, una vegada determinat aquest repartiment, la determinació concreta de l'impost que cal satisfer es fa d'acord amb la normativa interna. Els CDI constitueixen la tècnica fonamental per prevenir o eliminar la doble imposició sobre la renda i el patrimoni.

En efecte, els CDI estableixen diferents categories de rendes i determinen per a cadascuna la distribució de la potestat tributària entre els Estats part del conveni, per la qual cosa és fonamental qualificar les rendes d'acord amb les categories previstes en el tractat. Els CDI no creen tributs ni n'estableixen els elements essencials (tipus de gravamen, bases, quotes, etc.). Són qüestions que corresponen al dret intern dels Estats contractants. Els CDI estableixen quin Estat està facultat (i en quina mesura) per gravar una determinada renda o patrimoni. Però, un cop que s'ha reconegut el dret d'un Estat a gravar aquesta renda, es gravarà d'acord amb la legislació fiscal interna de l'Estat competent.

D'altra banda, els CDI també contenen clàusules especials destinades a regular diverses matèries en el marc de la prevenció de la doble imposició i l'evasió fiscal: la no discriminació fiscal; la col·laboració entre les Administracions tributàries dels Estats contractants en el marc d'un intercanvi d'informació o de l'assistència en la recaptació, o el procediment amistós per arribar a un acord en cas d'una imposició no conforme al conveni, de diferents interpretacions o de llacunes en la seva aplicació.

Com a conseqüència de l'aplicació d'aquestes disposicions dels convenis, en alguns casos, la tributació és inferior a la que resultaria si s'apliqués la normativa tributària espanyola sobre l'IRNR; i, en d'altres, les rendes no es poden sotmetre a imposició a Espanya, si concorren certes circumstàncies.

La bilateralitat dels convenis

Aquests convenis que, generalment, són bilaterals, només obliguen els Estats contractants, no tercers Estats. Amb això, el problema no se soluciona globalment.

Quan el contribuent sigui resident en un país amb el qual Espanya tingui subscrit un conveni per a evitar la doble imposició, s'apliquen les disposicions previstes en el conveni, ja que el tractat internacional és una font del dret jeràrquicament superior a la llei ordinària. En tot allò que no contravingui el que disposa el conveni, s'aplica la normativa tributària espanyola sobre l'IRNR, o quan aquesta sigui més favorable que les disposicions del conveni. I quan el contribuent sigui resident en un país amb el qual Espanya no tingui subscrit un conveni, s'apliquen les disposicions de la normativa tributària espanyola.

En conseqüència, la **finalitat** principal d'aquest tipus de convenis, que se subscriuen entre els Estats que tenen relacions comercials intenses, és evitar la doble imposició internacional i, en menys mesura, lluitar contra l'evasió fiscal. No obstant això, també responen a altres finalitats com la de facilitar i atreure inversions estrangeres, la neutralitat del tracte fiscal perquè no influeixi en la deslocalització de rendes i patrimonis, l'efecte d'harmonització entre els diferents sistemes fiscals dels Estats signataris, la facilitació de l'intercanvi d'informació tributària i l'aplicació del principi de no-discriminació entre residents i no residents.

Les mesures convencionals són el mitjà per a evitar la doble imposició internacional que més desenvolupament ha tingut i que ha obtingut uns resultats més efectius. D'altra banda, constitueixen un instrument fonamental per al desenvolupament del comerç internacional (a més, solen incorporar una clàusula d'intercanvi d'informació, que són una eina efectiva per a la lluita contra l'evasió fiscal).

Avantatges de la subscripció d'un CDI

- Els principals avantatges de subscriure un conveni són els següents:
- Els països desenvolupats (exportadors) aconseguen que les seves inversions no suportin un gravamen excessiu i fomenten les seves exportacions.
- Els països en vies de desenvolupament (importadors) poden aconseguir augmentar el seu desenvolupament econòmic.
- De vegades, els convenis incorporen clàusules, denominades *tax sparing clause*, per a fomentar les inversions en països en vies de desenvolupament, la qual cosa permet una deducció de la quota exigible al país de residència o per a fomentar la cooperació entre els Estats en la lluita contra el frau i evasió fiscal. Així es fa en els convenis d'Espanya amb la República Federal d'Alemanya, el Brasil, el Canadà, la República Txeca, Itàlia i la Gran Bretanya.

Els convenis per a evitar la doble imposició i d'assistència administrativa recauen sobre tres **matèries** ben diferenciades: la imposició sobre la renda i sobre el patrimoni; la imposició sobre les herències, i, finalment, la imposició sobre les rendes de la navegació marítima o aèria internacional. Ara bé, quantitativament i qualitativament (per l'amplitud de les seves disposicions) destaquen els convenis relatius a la imposició sobre la renda i el patrimoni.

Qüestions fonamentals dels CDI

El més important d'un CDI és la tributació dels cànons, dividendes i interessos i també la clàusula d'intercanvi d'informació, ja que és el que fa operativa l'aplicació del conveni.

D'altra banda, també se signen acords limitats a l'intercanvi d'informació (*tax information exchange agreements*) entre territoris qualificats com a paradisos fiscals amb Estats de l'OCDE.

Els models de CDI no són pròpiament convenis; per tant, no són normes. Es tracta de disposicions de *soft law*, que serveixen de patró als Estats perquè elaborin els convenis. La norma és el conveni concret signat per dos o més Estats.

Els Estats poden introduir variacions respecte de la redacció del model. Aquesta és una de les raons per les quals hi ha diferències entre uns convenis i els altres. No obstant això, l'estructura i les qüestions generals se solen mantenir en tots els convenis.

3.2. Diferents models de CDI

Diferents organismes o conferències internacionals han promogut estudis sobre la necessitat que els Estats disposin d'una xarxa suficient de convenis i que siguin redactats segons criteris homogenis o, almenys, uniformes. I, de fet, molts disposen des de fa temps d'un **model de CDI**, que s'actualitza per a acomodar-lo a les necessitats derivades d'una economia globalitzada.

Ja el 1920 la Societat de Nacions va començar treballs en aquesta línia, i va crear en el seu si la Comissió Econòmica i Financera. I avui dia el tema de l'eliminació de la doble imposició internacional és un tema fonamental desenvolupat en el si d'organitzacions com l'ONU, l'OCDE, la Unió Europea, l'OEA, el Grup d'Experts de l'Associació Llatinoamericana de Lliure Comerç (ALALC, creada el 1960) (organisme intergovernamental substituït a partir de 1980 per l'Associació Llatinoamericana d'Integració: ALADI) o el Pacte Andí (la comunitat andina va néixer el 1969), i d'institucions no governamentals com la International Fiscal Association, l'Institut de Droit International o la Cambra de Comerç Internacional.

No obstant això, s'ha d'assenyalar que hi ha variacions en els diversos convenis subscrits pels Estats respecte d'un mateix model de conveni que obeeixen a les raons següents: les circumstàncies de l'Estat amb el qual es pacta el conveni; la situació econòmica en el moment de negociar-lo; l'existència de diferents versions del model de CDI, i les dates molt distants entre elles de la signatura d'uns convenis i dels altres.

Estats amb el seu propi model de CDI

Fins i tot hi ha països que tenen el seu model propi de conveni i que utilitzen per a negociar els seus convenis propis, com és el cas dels EUA (*United States Model Income Tax Convention*) i els Països Baixos.

Entre tots, destaquen els convenis basats en el model de conveni de l'OCDE, organització de la qual forma part el seu Comitè d'Assumptes Fiscals, encarregat d'elaborar principis. Espanya té subscrits nombrosos convenis d'aquest tipus sobretot amb relació a l'IRPF i l'IP, disponibles en el web de l'AEAT.

El model de conveni de l'OCDE sol atorgar més importància al criteri de la residència, enfront del model de l'ONU (redactat el 1980 i revisat el 2001), en el qual preval el criteri de la font.

A partir de la dècada de 1960, Espanya va començar a traçar una xarxa de convenis de doble imposició sobre la renda i el patrimoni que, avui dia, comprèn la pràctica totalitat dels Estats amb els quals manté relacions econòmiques de certa entitat. Els convenis subscrits per Espanya, amb matisacions en el cas del signat amb els Estats Units, s'ajusten, en línies generals, al model de conveni de l'OCDE.

Països amb conveni

Unió Europea	Altres països	
Alemanya Àustria Bèlgica Bulgària Dinamarca Eslovàquia Eslovènia Estònia Finlàndia França Grècia Hongria Irlanda Itàlia Letònia Lituània Luxemburg Malta Països Baixos Polònia Portugal Regne Unit Romania Suècia Txèquia Xipre	Europa	Albània Andorra Armènia Bòsnia i Hercegovina Croàcia Estats de l'antiga URSS (excepte Rússia) Federació Russa Geòrgia Islàndia Kazakhstan Macedònia Moldàvia Noruega Sèrbia Suïssa Turquia
	Àfrica	Algèria Egipte Marroc Nigèria Senegal Sud-àfrica Tunísia
	Amèrica	Argentina Barbados Bolívia Brasil Canadà Xile Colòmbia Costa Rica Cuba Equador EUA El Salvador Jamaica Mèxic Panamà República Dominicana Trinitat i Tobago Uruguai Veneçuela
	Àsia	Aràbia Saudita Corea del Sud Filipines Hong Kong Índia Indonèsia Iran Israel Japó Kuwait Malàisia Oman Pakistan Qatar Singapur Tailàndia Unió dels Emirats Àrabs Uzbekistan Vietnam Xina

Lectura recomanada

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).

Unió Europea	Altres països	
	Oceania	Austràlia Nova Zelanda

Així mateix, hi ha CDI signats amb Azerbaidjan, Bielorússia, el Perú i Cap Verd, si bé encara no estan en vigor.

També hi ha convenis per a evitar la doble imposició relatius als impostos sobre les herències subscrits amb França, Grècia i Suècia.

D'altra banda, hi ha convenis per a evitar la doble imposició sobre rendes procedents de l'exercici de la navegació marítima o aèria subscrits amb Xile, Sud-àfrica i Veneçuela.

A més, amb Xipre s'ha subscrit un conveni per a la correcció de beneficis d'empreses associades.

Finalment, s'han subscrit acords d'intercanvi d'informació amb Andorra, les Antilles Holandeses, Aruba, les Bahames i San Marino.

3.3. El model de CDI de l'OCDE

1) Les versions del model de CDI

El primer model de conveni per a evitar la doble imposició en l'àmbit de la renda i el patrimoni i els seus comentaris data de 1977 (encara que el 1963 apareix el projecte de model de conveni). Altres convenis són els de 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 i 2010. L'últim **model de conveni** de l'OCDE és del 2018.

En la pràctica, aquest model ha permès certa harmonització de les legislacions internes dels països de l'OCDE. També hi ha un model de conveni per a l'impost sobre successions i donacions publicat el 1966 i revisat el 1982, i un altre per a assistència administrativa en matèria de recaptació d'impostos de 1981.

El model de conveni, com s'ha posat en relleu anteriorment, se sotmet a revisions periòdiques, que es plantegen com una manera de garantir-ne l'actualitat permanent en la fiscalitat internacional.

Les revisions periòdiques del model de CDI

Amb aquestes revisions es prenen en compte:

- L'experiència adquirida pels països membres de l'OCDE en la negociació dels seus convenis per a evitar la doble imposició.
- Els canvis en els sistemes fiscals dels països membres.
- L'augment de les relacions fiscals internacionals.

- I el desenvolupament de sectors i fórmules d'activitat empresarial nous (com, per exemple, comerç electrònic).

2) Els comentaris al model de CDI

Juntament amb el model de CDI, cal esmentar els comentaris al seu articulat que han estat elaborats per experts dels diferents països membres de l'OCDE i que constitueixen un instrument eficaç de resolució de les controvèrsies que es puguin derivar de l'aplicació del model, ja que la seva funció és la d'interpretar o aclarir les disposicions del model de conveni i que han anat, de fet, alterant la interpretació i aplicació d'aquests convenis.

Constitueix una pràctica habitual el fet de recórrer als comentaris del model de conveni de l'OCDE per a la interpretació dels convenis, tot i que no hi ha una base legal clara per a l'aplicació interpretativa, ja que formen part dels treballs preparatoris del conveni. Potser els supòsits en els quals pot plantejar més reserves l'aplicació d'aquests comentaris són aquells en els quals el conveni subscrit no s'acabi d'ajustar al model de conveni.

Per tant, en la pràctica tenen molta transcendència i les seves interpretacions són aplicades per les autoritats tributàries i tribunals nacionals. En els casos en què un Estat discrepa de la interpretació per salvaguardar la seva sobirania fiscal, introdueix una observació al comentari o una reserva al model de CDI (en la pràctica hi introdueixen nombroses reserves i observacions i això és un reflex de la importància dels comentaris).

En els últims anys també els comentaris han estat revisats pel Comitè d'Assumptes Fiscals de l'OCDE, que n'ha incorporat les modificacions.

Tant el model de CDI com els seus comentaris han estat qualificats com a normes toves (*soft law*), ja que l'OCDE mateixa els ha qualificat com a recomanacions. Per tant, són disposicions que no són legalment vinculants, la funció de les quals és evitar conflictes negatius d'imposició (no-imposició per cap Estat) o reconduir a la unitat els conflictes positius (doble imposició internacional).

3) Contingut del model de CDI

El model de conveni de l'OCDE s'**estructura** entorn dels capítols següents: àmbit d'aplicació del conveni, això és, impostos inclosos (art. 1 i 2); definicions generals, definició de *residència* i d'*establiment permanent* (art. 3 a 5); imposició sobre la renda: rendes immobiliàries, beneficis empresarials, navegació marítima, empreses vinculades, dividendes, interessos, cànons, guanys de capital, treballs independents, treballs dependents, participacions de consellers, artistes i esportistes, pensions, funcions públiques, estudiants i altres rendes (art. 6 a 21); imposició sobre el patrimoni (art. 22); mètodes per a evitar la

doble imposició (art. 23); disposicions especials: principi de no-discriminació, procediment amistós, intercanvi d'informació, agents diplomàtics, extensió territorial (art. 24 a 28), i disposicions finals: entrada en vigor i denúncia (art. 29 i 30).

Sense perjudici de les especialitats contingudes en els diferents convenis, el **tractament** que reben generalment els diferents **tipus de renda** és el següent:

a) Beneficis empresarials. Els beneficis empresarials només poden ser sotmesos a imposició al país de residència del contribuïent, tret que s'obtinguin mitjançant un EP, i en aquest cas es graven a Espanya.

Article 7 del Conveni hispanonord-americà

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 7 del Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, signat el 22 de febrer de 1990, relatiu als beneficis empresarials:

“1. Els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant solament es poden sotmetre a imposició en aquest Estat, tret que l'empresa faci o hagi fet activitats a l'altre Estat contractant mitjançant un establiment permanent situat en aquest altre Estat. Si l'empresa fa o ha fet la seva activitat d'aquesta manera, els beneficis es poden sotmetre a imposició a l'altre Estat, però només en la mesura que es puguin atribuir a aquest establiment permanent.

2. Sense perjudici de les disposicions de l'apartat 3, quan una empresa d'un Estat contractant dugui a terme la seva activitat a l'altre Estat contractant mitjançant un establiment permanent situat en aquest altre Estat, en cada Estat contractant s'atribueixen a aquest establiment permanent els beneficis que hauria pogut obtenir si hagués estat una empresa diferent i independent que fes les mateixes activitats o similars en les mateixes condicions o similars.

3. Per a la determinació dels beneficis de l'establiment permanent es permet la deducció de les despeses en les quals s'hagi incorregut per a la realització de les finalitats de l'establiment permanent, incloses les despeses de recerca i desenvolupament, els interessos i altres despeses similars i una participació raonable en les despeses de direcció i generals d'administració, tant si es van efectuar a l'Estat on és l'establiment permanent com en una altra part.

4. No s'atribueixen beneficis a un establiment permanent per raó de la simple compra de béns o mercaderies per a l'empresa.

5. A l'efecte d'aquest Conveni, els beneficis imputables a l'establiment permanent comprenen solament els beneficis o les pèrdues derivats dels actius o les activitats de l'establiment permanent i es determinen cada any pel mateix mètode, tret que hi hagi motius vàlids i suficients per a procedir d'una altra manera.

6. Quan els beneficis comprenguin rendes regulades separadament en altres articles del Conveni, les disposicions d'aquells no queden afectades per les d'aquest article”.

b) Activitats professionals. Aquest tipus de rendiments es graven al país en què resideixi el contribuïent, a excepció dels obtinguts amb una base fixa de negoci, en aquest cas tributen a Espanya.

Lectura recomanada

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).

Per tant, les persones físiques residents a Espanya que obtinguin rendes a l'estranger com a conseqüència de l'exercici d'activitats professionals no tributaran en aquest estat, sinó a Espanya, sempre que hi hagi allà un CDI aplicable, i que el perceptor pugui acreditar la seva residència a Espanya per al CDI.

Quant a això, cal que es tingui en compte que els CDI subscrits per Espanya fins a l'any 2003 contenien un precepte dedicat a la «feina independent», «serveis professionals independents» o similars, que es referia a l'exercici de professions liberals de naturalesa independent, això és, activitats professionals. Per tant, es consideren incloses en aquest concepte les activitats independents de caràcter científic, literari, artístic, educatiu o pedagògic, així com les activitats independents de metges, advocats, enginyers, arquitectes, odontòlegs i comptables.

Article 14 del Conveni hispanocubà

Com a exemple, a continuació es transcriu l'article 14 (relatiu a serveis personals independents) del Conveni entre el Regne d'Espanya i la República de Cuba per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni i Protocol, fets a Madrid el 3 de febrer de 1999, publicat al BOE de 10 de gener de 2001.

“1. Les rendes que un resident d'un Estat contractant obtingui de la prestació de serveis professionals o altres activitats de naturalesa independent només poden sotmetre's a imposició en aquest Estat, tret que el resident disposi de manera habitual d'una base fixa a l'altre Estat contractant per a la realització de les activitats. Si disposa d'aquesta base fixa, aquestes rendes poden sotmetre's a imposició a l'altre Estat, però només en la mesura en què siguin imputables a aquesta base fixa.

2. L'expressió 'serveis professionals' comprèn en particular les activitats independents de caràcter científic, literari, artístic, educatiu o pedagògic, així com les activitats independents de metges, advocats, enginyers, arquitectes, odontòlegs i comptables.”

Exemple

La Sra. González, professora d'Universitat resident a Cuba, Estat amb el qual Espanya té subscrit un conveni per evitar la doble imposició, percep 2.000 euros per la conferència que imparteix a la Universitat de Salamanca.

D'acord amb el que es disposa a l'art. 14.1 del Conveni hispanocubà per evitar la doble imposició, els 2.000 euros percebuts per la Sra. González tributaran a Cuba.

c) **Activitats artístiques i esportives.** Normalment, els rendiments per actuacions artístiques i esportives dutes a terme en territori espanyol tributen a Espanya. No obstant això, en els diferents convenis es preveuen peculiaritats amb relació a aquest tipus de rendes.

Article 14 del Conveni hispanofrancès

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 14 del Conveni hispanofrancès a fi d'evitar la doble imposició i de prevenir l'evasió i el frau fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, **signat el 10 d'octubre de 1995:**

“1. No obstant el disposat en els articles 14 i 15, les rendes que un resident d'un Estat contractant obtingui de l'exercici de la seva activitat personal a l'altre Estat contractant, en qualitat d'artista de l'espectacle, actor de teatre, cinema, ràdio i televisió, o músic, o com a esportista, es poden sotmetre a imposició en aquest altre Estat.

2. No obstant el disposat en els articles 7, 14 i 15, quan les rendes derivades de les activitats exercides per un artista o esportista, personalment i en qualitat de tal, s'atribueixin, no a l'artista o esportista, sinó a una altra persona, aquestes rendes es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en el qual es duiguin a terme les activitats de l'artista o esportista.

3. No obstant les disposicions de l'apartat 1 i dels articles 14 i 15, les rendes derivades de les activitats exercides, personalment i en qualitat de tal, per un artista de l'espectacle o un esportista resident d'un Estat contractant, a l'altre Estat contractant, només es poden sotmetre a imposició en el primer Estat quan aquestes activitats desenvolupades a l'altre Estat són finançades principalment per fons públics del primer Estat, de les seves entitats territorials o de les seves persones jurídiques de dret públic.

4. No obstant les disposicions de l'apartat 2 i dels articles 7, 14 i 15, quan les rendes derivades de les activitats exercides per un artista de l'espectacle o un esportista, personalment i en qualitat de tal, resident d'un Estat contractant, a l'altre Estat contractant, són atribuïdes, no a l'artista o esportista sinó a una altra persona, aquestes rendes només es poden sotmetre a imposició en el primer Estat contractant quan aquesta altra persona estigui finançada principalment per fons públics d'aquest altre Estat, de les seves entitats territorials, o de les seves persones jurídiques de dret públic.”

Exemple

El Sr. Gómez, resident a França, Estat amb el qual Espanya té subscript un conveni per a evitar la doble imposició, percep 40.000 € per un concert de música fet a Alacant.

De conformitat amb l'art. 17.1 del Conveni hispanofrancès per a evitar la doble imposició, els 40.000 € percebuts pel Sr. Gómez poden tributar a Espanya, ja que, com es dedueix de l'enunciat, el concert no ha estat finançat amb fons públics de França.

d) Consellers. Totes les rendes que es percebin en qualitat de membre d'un consell d'administració d'una societat resident a Espanya (participacions, dietes d'assistència...) tributen a Espanya.

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 16 del Conveni hispanoaustralià per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i protocol, fet a Canberra el 24 de març de 1992, relatiu a les participacions dels consellers:

“Les participacions, dietes d'assistència i altres retribucions similars que una persona resident d'un dels Estats contractants obtingui com a membre del consell d'administració o de vigilància d'una societat resident de l'altre Estat contractant es poden sotmetre a imposició en aquest altre Estat.”

e) Rendes immobiliàries. En els convenis es disposa que les rendes dels béns immobles tributen a l'Estat on estan situats. En conseqüència, les rendes derivades de béns immobles situats a Espanya són gravades per la normativa espanyola.

Article 6 del Conveni hispanoitalià

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 6 del Conveni hispanoitalià per a evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal, signat el 8 de setembre de 1977, relatiu a les rendes immobiliàries:

“1. Les rendes procedents de béns immobles, incloses les rendes d'explotacions agrícoles o forestals, es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant on aquests béns estan situats.

2. L'expressió *béns immobles* és definida de conformitat amb la llei de l'Estat contractant on els béns en qüestió estiguin situats. Aquesta expressió comprèn, en tot cas, els accessoris, el bestiar i equip de les explotacions agrícoles i forestals, i també els drets als quals s'apliquin les disposicions de dret privat relatives als béns seents. Es considera, a més, béns immobles l'usdefruit de béns immobles i els drets a percebre cànon variables o fixos per l'explotació o la concessió d'explotació de jaciments minerals, fonts i altres recursos naturals. Els bucs, embarcacions i aeronaus no es consideren béns immobles.

3. Les disposicions del paràgraf 1 s'apliquen a les rendes derivades de la utilització directa, de l'arrendament o parceria, de l'alienació, i també de qualsevol altra forma d'explotació dels béns immobles.

4. Les disposicions dels paràgrafs 1 i 3 s'apliquen igualment a les rendes derivades dels béns immobles d'una empresa i també a les rendes dels béns immobles utilitzats per a l'exercici d'una professió independent.”

f) Dividends, interessos i cànon. El criteri aplicable en aquests casos és el de tributació compartida entre l'Estat de la font i l'Estat on resideix el contribuent; per tant, si l'Estat de la font és Espanya, tributen a Espanya aquests rendiments, però limitat al tipus impositiu assenyalat en el conveni.

Els cànon (denominats *royalties*, *redevance* o regalies) són les rendes abonades al titular dels drets d'autor, patents o marques registrades. Actualment, constitueixen una de les rendes que més conflictes interpretatius ocasionen, atès que incorporen actius nous com els programes d'ordinador o bé alguns d'intangibles com el saber fer (*know-how*).

Article 10 del Conveni hispanobritànic

Com a exemple, a continuació es transcriu l'article 10 del Conveni hispanobritànic (relatiu als dividends) per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, de 14 de març de 2013 (publicat al BOE el 15 de maig de 2014):

1. “Els dividends pagats per una societat resident d'un Estat contractant a un resident de l'altre Estat contractant poden sotmetre's a imposició en aquest altre Estat.

2. Tanmateix, aquests dividends:

a) poden sotmetre's també a imposició a l'Estat contractant on resideixi la societat que paga els dividends i segons la legislació d'aquest Estat, però si el beneficiari efectiu dels dividends és un resident de l'altre Estat contractant, l'impost exigít no podrà excedir del:

(i) 10 per cent de l'import brut dels dividends, excepte pel que es disposa en el subapartat a) (ii);

(ii) 15 per cent de l'import brut dels dividends, quan es paguin amb càrrec a rendes (compresos els guanys) derivades directament o indirectament de béns immobles en el sentit de l'article 6 mitjançant un instrument d'inversió que distribueixi bona part de les rendes anualment, i en què les rendes procedents d'aquests béns immobles estiguin exemptes d'imposició;

b) malgrat el que s'ha disposat en el subapartat a), estaran exempts d'imposició a l'Estat contractant on resideixi la societat que paga els dividendes quan el beneficiari efectiu sigui:

(i) una societat resident de l'altre Estat contractant que controli, directament o indirectament, almenys el 10 per cent del capital de la societat que paga els dividendes (en els casos diferents de l'esmentat en el subapartat a) (ii) en què el pagador dels dividendes és un instrument d'inversió); o

(ii) un pla de pensions resident de l'altre Estat contractant.

Aquest apartat no afecta la imposició de la societat pel que fa als beneficis amb càrrec als quals es paguen els dividendes.

3. El terme «dividendes» en aquest article significa els rendiments de les accions, de les accions o bons de gaudi, de les parts de mines i de fundador o altres drets que permetin participar en els beneficis, excepte els de crèdit, així com qualsevol altre element subjecte al mateix règim fiscal que els rendiments de les accions per la legislació de l'Estat del qual la societat que fa la distribució sigui resident.

4. Les disposicions dels apartats 1 i 2 no són aplicables si el beneficiari efectiu dels dividendes, resident d'un Estat contractant, fa a l'altre Estat contractant, del qual és resident la societat que paga els dividendes, una activitat econòmica a través d'un establiment permanent situat allà, i la participació que genera els dividendes està vinculada efectivament a aquest establiment permanent. En aquest cas, s'aplicaran les disposicions de l'article 7.

5. Quan una societat resident d'un Estat contractant obtingui beneficis o rendes procedents de l'altre Estat contractant, aquest altre no podrà exigir cap impost sobre els dividendes pagats per la societat, excepte en la mesura en què aquests dividendes es paguin a un resident d'aquest altre Estat o la participació que generin els dividendes estigui vinculada efectivament a un establiment permanent situat en aquest altre Estat, ni sotmetre els beneficis no distribuïts de la societat a un impost sobre aquests, encara que els dividendes pagats o els beneficis no distribuïts consisteixin, totalment o parcial, en beneficis o rendes procedents d'aquest altre Estat.”

Tipus de gravamen en els convenis signats per Espanya

País	Dividendes			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part. mínima	Tipus		
Albània	10	75/10	0/5	0/6	0
Alemanya					
• Antic Conveni	15	25	10	10	5
• Nou Conveni	15	10	5	0	0
Algèria	15	10	5	0/5	7/14
Andorra	15	5	10	0/5	5
Aràbia Saudita	5	25	0	0/5	8

Font: document *Tributación de no residentes*. Web de l'AEAT.

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part. mínima	Tipus		

Argentina:

• Antic Con-veni	15	25	10	0/12,5	3/5/10/15
• Nou Con-veni	15	25	10	0/12	3/5/10/15
Armènia	10	25	0	5	5/10
Austràlia	15	-	-	10	10
Àustria	15	50	10	5	5
Barbados	5	25	0	0	0
Bèlgica	15	25	0	0/10	5
Bolívia	15	25	10	0/15	15/0
Bòsnia i Hercegovina	10	20	5	0/7	7
Brasil	15	-	-	10/15	10/15
Bulgària	15	25	5	0	0
Canadà	15	5/0	10	0/10	0/10
Colòmbia	5	20	0	10	10
Corea	15	25	10	10	10
Costa Rica	12	20	5	0/5/10	10
Croàcia	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
Egipte	12	25	9	10	12
Emirats Àrabs	15	10	5	0	⁽³⁾
Equador	15	-	-	5/10	5/10
República Eslovaca	15	25	5	0	0/5
Eslovènia	15	25	5	5	5

Font: document *Tributación de no residentes*. Web de l'AEAT.

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part. mínima	Tipus		
Estats Units	15	25	10	10	5/8/10
Estònia	15	25	5	0/10	5/10
Filipines	15	10	10	10/15	10/15/20
Finlàndia	15	10	5	0	0
França	15	10	0	10	0/5
Geòrgia	10	10	0	0	0
Grècia	10	25	5	0/8	6
Hong Kong	10	25	0	0/5	5
Hongria	15	25	5	0	0
Índia	15	-	-	15	10/20
Indonèsia	15	25	10	10	10
Iran	10	20	5	7,5	5
Irlanda	15	25	0	0	5/8/10
Islàndia	15	25	5	5	5
Israel	10	-	-	5/10	5/7
Itàlia	15	-	-	12	4/8
Jamaica	10	25	5	0/10	10
Japó	15	25	10	10	10
Kazakhstan	15	10	5	0/10	10
Kuwait	5	10	0	0	5
Letònia	10	25	5	0/10	5/10
Lituània	15	25	5	0/10	5/10
Luxemburg	15	25	10	10	10
Macedònia	15	10	5	5	5
Malàisia	5	5	0	0/10	5/7
Malta	5	25	0	0	0
Marroc	15	25	10	10	5/10
Mèxic					

Font: document *Tributación de no residentes*. Web de l'AEAT.

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part. mínima	Tipus		
• Antic Con-veni	15	25	5	10/15	0/10
• Nou Con-veni	10	10	0	10/4,9	10
Moldàvia	10	25/50	5/0	0/5	8
Nigèria	10	10	7,5	7,5	3,75/7,5
Noruega	15	25	10	0/10	5
Nova Zelanda	15	–	–	10	10
Oman	10	0	20	0/5	8
Països Baixos	15	25/50	5/10	10	6
Pakistan	10	25/50	7,5/5	0/10	7,5
Panamà	10	40/80 ⁽⁸⁾	5/10	0/5	5
Polònia	15	25	5	0	0/10
Portugal	15	25	10	15	5
Qatar	5	10	0	0	0
Regne Unit					
• Antic Con-veni	15	10	10	12	10
• Nou Con-veni	10/15/0	10	0	0	0
Romania	15	25	10	10	10
Federació Rus-sa	5/10/15 ⁽²⁾	–	–	5	5
Antiga URSS	18	–	–	0	5
Salvador (El)	12	50	0	0/10	10
Senegal	10	–	–	0/10	10
Sèrbia	10	25	5	0/10	5/10
Singapur	5 ⁽⁹⁾	10	0	0/5	5
Sud-àfrica	15	25	5	0/5	5

País	Dividends			Interessos	Cànon
	General	Matriu-filial			
		% part. mínima	Tipus		
Suècia	15	50	10	15	10
Suïssa	15/0 ⁽¹⁰⁾	25/10 ⁽¹⁰⁾	10/0 ⁽⁴⁾	10/0 ⁽⁴⁾	5/0 ⁽⁵⁾
Tailàndia	10	0)	–	10/15	5/8/15
Trinitat i Tobago	10	25/50	5/0	0/8	5
Tunísia	15	50	5	5/10	10
Turquia	15	25	5	10/15	10
República Txeca	15	25	5	0	0/5
Uruguai	5	75	0	0/10	5/10
Uzbekistan	10	25	5	5	5
Veneçuela	10	25	0	0/4,95/10	5
Vietnam	15	25/50	10/7	10	10
Xile	10	20	5	5/15	5/10
Xina	10	–	–	10	10
Xipre	5	10	0	0	0

Dades en percentatge

(1) Vegeu article 10 del Conveni.

(2) Vegeu article 10 del Conveni.

(3) Vegeu article 12 del Conveni.

(4) L'exempció per a dividends matriu-filial i interessos resulta aplicable a rendes reportades des de l'01-06-2007.

(5) L'exempció per a cànon entre empreses associades resulta aplicable a rendes reportades des del 02-07-2011.

(6) El Conveni hispanodanès i el seu Protocol han estat denunciats per Dinamarca (BOE 19-11-2008). Com a conseqüència, el Conveni i el seu Protocol van deixar d'estar en vigor l'1 de gener del 2009.

(7) Articles 11 i 12, vegeu Protocol: després d'un període de 5 anys des de l'entrada en vigor del Conveni els tipus seran del 0%.

(8) Vegeu article 10 del Conveni.

(9) Vegeu article 10 del Conveni.

(10) El Protocol de modificació del Conveni de 27 de juny del 2011 (BOE 11-06-2013) modifica el percentatge de participació mínima (que passa a ser el 10%) i introdueix un supòsit d'exempció (dividends pagats a un fons o pla de pensions reconegut).

Font: document *Tributación de no residentes*. Web de l'AEAT.

g) Rendiments del treball dependent. Amb caràcter general, els rendiments percebuts per una ocupació exercida a Espanya són gravats per l'Estat espanyol, excepte si concorren les tres circumstàncies següents: que el no resident no romangui a Espanya més de 183 dies durant l'any; que les remuneracions les pagui un empresari no resident, i que aquestes remuneracions no les suporti un EP o una base fixa que l'empresari tingui a Espanya.

Article 10 del Conveni hispanosuís

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 10 del Conveni hispanosuís per a evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, publicat en el *Butlletí Oficial de l'Estat*, de 3 de març de 1967, relatiu als rendiments del treball dependent:

"1. Sense perjudici de les disposicions dels articles 16, 18 i 19, els sous, salaris i remuneracions similars obtinguts per un resident d'un Estat contractant per raó d'una ocupació, només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat, tret que l'ocupació s'exerceixi a l'altre Estat contractant. Si l'ocupació s'exerceix en aquest últim Estat, les remuneracions que se'n derivin es poden sotmetre a imposició en aquest Estat.

2. No obstant les disposicions del paràgraf 1, les remuneracions obtingudes per un resident d'un Estat contractant per raó d'una ocupació exercida a l'altre Estat contractant, només es poden sotmetre a imposició al primer Estat si:

a) El treballador no roman a l'altre Estat, en un o diversos períodes, més d'un total de 183 dies durant l'any fiscal considerat.

b) Les remuneracions les paga una persona que no és resident de l'altre Estat o en nom d'aquesta.

c) Les remuneracions no se suporten per a un establiment permanent o una base fixa que la persona per a qui es treballi té a l'altre Estat.

3. No obstant les disposicions precedents d'aquest article, les remuneracions obtingudes per raó d'una ocupació exercida a bord d'un buc o aeronau en trànsit internacional es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant on es trobi la seu de direcció efectiva de l'empresa."

h) Pensions. Tenen un tractament diferent en funció de si són percebudes per raó d'una ocupació pública o privada. En el primer cas, se sotmeten a gravamen, generalment, a l'Estat on s'abonen les pensions, no al de residència del contribuïent (no obstant això, en alguns convenis, si es té la nacionalitat de l'Estat de residència, aquest és el que grava les pensions). Mentre que en el segon cas (en el qual, generalment, s'inclouen les pensions satisfetes per la Seguretat Social) solen tributar a l'Estat de residència del contribuïent.

S'entén que una pensió és pública quan es percep per raó d'una ocupació pública anterior exercida en tots els àmbits territorials; mentre que una pensió privada seria qualsevol altra pensió percebuda per raó d'una ocupació privada anterior.

Article 18 del Conveni hispanoargentí

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'article 18 del Conveni hispanoargentí per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni, de l'11 de març de 2013 (publicat al BOE el 14 de gener de 2014), relatiu a les pensions, jubilacions, anualitats i pensions alimentàries:

"1. Les pensions i jubilacions pagades a un resident d'un Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat.

La retenció

Quan, per aplicació del conveni, el no resident ha de tributar a l'Estat de residència, no escau aplicar retenció sobre la renda que se li satisfà a Espanya. No obstant això, el pagador haurà de sol·licitar un certificat de residència al no resident, i també presentar la declaració corresponent.

2. El disposat en l'apartat anterior és aplicable, així mateix, a les prestacions percebudes pels beneficiaris de fons de pensions o d'altres sistemes alternatius.

3. Les anualitats pagades a un resident d'un Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat. El terme *anualitat* significa una suma prefixada que s'ha de pagar periòdicament en èpoques establertes al llarg de la vida d'una persona o durant un període de temps determinat o determinable en canvi del pagament d'una quantitat adequadament equivalent en diners o en signe que el representi.

4. Les pensions alimentàries pagades a un resident d'un Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat. L'expressió *pensions alimentàries*, tal com s'empra en aquest apartat, significa pagaments periòdics efectuats d'acord amb un acord de separació per escrit, amb una sentència de separació o de divorci, o ajudes obligatòries, respecte dels quals el perceptor estigui sotmès a imposició de conformitat amb les lleis de l'Estat del qual és resident.

5. Els pagaments periòdics per a manutenció de fills menors d'edat en aplicació d'un acord de separació per escrit, d'una sentència de separació o de divorci, o ajudes obligatòries, efectuats per un resident d'un Estat contractant a un resident de l'altre Estat contractant, només es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant esmentat en primer lloc."

i) Beques d'estudis. Amb caràcter general, les quantitats percebudes pels estudiants per a despeses de manutenció, estudis i formació estan exemptes, sempre que procedeixin de fonts situades a l'estranger.

j) Guanys patrimonials. Generalment, és l'Estat de residència el que grava els guanys patrimonials, a excepció dels derivats de l'alienació de béns immobles situats en territori espanyol, que tributen a Espanya.

Article 21 del Conveni hispanorús

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 21 del Conveni hispanorús per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni i protocol, fet a Madrid el 16 de desembre de 1998, relatiu a altres rendes:

"1. Les rendes d'un resident d'un Estat contractant, sigui quina sigui la seva procedència, no esmentades en els articles anteriors d'aquest Conveni se sotmetran a imposició en aquest Estat.

2. El disposat en l'apartat 1 no és aplicable a les rendes, diferents de les derivades de béns immobles en el sentit de l'apartat 2 de l'art. 6, quan el beneficiari d'aquestes rendes, resident d'un Estat contractant, faci a l'altre Estat contractant una activitat empresarial per mitjà d'un establiment permanent situat en aquest altre Estat o presti serveis personals independents per mitjà d'una base fixa situada en aquest altre Estat, i el dret o bé pel qual es paguen les rendes estigui vinculat efectivament amb aquest establiment permanent o base fixa. En aquest cas, són aplicables les disposicions de l'art. 7 o de l'art. 14, segons pertoqui.

3. No obstant el que disposen els apartats 1 i 2, els elements de renda d'un resident d'un Estat contractant no esmentats en els articles anteriors d'aquest Conveni i que tinguin el seu origen a l'altre Estat contractant es poden gravar també en aquest altre Estat."

D'altra banda, els **mètodes per a evitar la doble imposició** que ha d'aplicar l'Estat de residència de conformitat amb el que estableix el model de CDI⁶ són els següents:

⁽⁶⁾Art. 23 del model de CDI.

- Quan l'Estat de la font pot gravar il·limitadament les rendes, a més de l'Estat de residència, aquest pot establir un sistema d'exempció amb progressivitat o un d'imputació ordinària. És el que succeeix amb les rendes immobiliàries, les obtingudes per un establiment permanent (excepte en la navegació marítima i aèria internacional), les procedents d'activitats artístiques i esportives, la remuneració del treball per compte d'altri en l'àmbit privat i les retribucions dels consellers.
- Quan l'Estat de la font grava en exclusiva les rendes, l'Estat de residència pot aplicar el mètode d'exempció amb progressivitat, encara que també el mètode d'exempció íntegra.
- En el cas dels dividendes i interessos, que es poden gravar en la font limitadament amb els percentatges màxims establerts en el conveni, l'Estat de residència aplica el mètode d'imputació ordinària.

Inaplicació del mètode d'exempció

El mètode d'exempció no és aplicable si té lloc una qualificació discrepant entre l'Estat de residència i el de la font per la qual aquest no grava la renda en entendre que no s'ha obtingut al seu territori.

4. La residència fiscal

La **residència** es converteix en una peça clau en la tributació de les persones, físiques i jurídiques, ja que constitueix un element essencial en la concreció de la sobirania fiscal d'un Estat. Així, doncs, el primer pas per a saber si som davant d'un supòsit de fiscalitat internacional és determinar la residència de la persona.

Els criteris determinants de la residència varien d'uns països a uns altres: existència d'un habitatge, realització d'una activitat o de determinades inversions o permanència al territori durant un període de temps significatiu determinat –que és el més usat–, com 180, 182, 183 dies o sis mesos durant un període qualsevol de dotze mesos o durant l'any natural.

La qualificació d'una persona, tant física com jurídica, com a resident a Espanya a efectes fiscals, en determina de manera decisiva la tributació:

- Així, els contribuents residents a Espanya, persones físiques o jurídiques, han de tributar per la totalitat de les seves rendes (tant les obtingudes a Espanya com a l'estranger) per l'IRPF o l'IS, respectivament.
- En canvi, els contribuents no residents a Espanya, persones físiques o jurídiques, han de tributar per l'IRNR per les rendes obtingudes a Espanya, a falta de conveni internacional aplicable.

El TRLIRNR no conté una definició de la *no-residència* a l'efecte fiscal. En efecte, l'art. 5, relatiu al concepte de *contribuent* (això és, el no resident), remet a l'art. 6 que, al seu torn, en regular la residència en territori espanyol, assenyala que s'haurà de determinar de conformitat amb l'establert en els art. 9 LIRPF i 8.1 LIS. Així, doncs, els criteris de determinació de la residència són diferents en funció de si es tracta d'una persona física o d'una persona jurídica.

De la redacció d'aquest precepte és possible extreure'n tres conseqüències⁷:

- En primer lloc, aquest precepte es limita a efectuar una remissió a la normativa reguladora de l'IRPF i de l'IS, que estableixen els criteris de determinació de la residència habitual a Espanya per a les persones físiques i jurídiques, respectivament.
- En segon lloc, cal assenyalar que els criteris de determinació de la residència són diferents en funció de si es tracta d'una persona física o d'una persona jurídica.

Residència a l'efecte fiscal exclusivament

Les normes reguladores de la residència que s'examinen ho són a l'efecte exclusivament fiscal, i no se'n poden estendre els efectes a altres àmbits (administratiu, de la Seguretat Social...) ni al revés. En efecte, tot i que una persona tingui permís de residència o residència administrativa en un Estat, és possible que no en sigui considerat resident fiscal.

⁽⁷⁾Art. 6 TRLIRNR

- I, finalment, la no-residència s'ha d'entendre *sensu contrario*.

4.1. La residència fiscal de les persones físiques

1) Els criteris de determinació de la residència fiscal

Una **persona física** té la residència habitual a Espanya quan concorri qualsevol de les circumstàncies següents⁸:

⁽⁸⁾Art. 6 TRLIRNR i 9 LIRPF.

- Que romangui a Espanya més de 183 dies durant l'any natural; per tant, més de la meitat de l'any natural (concretament, mig any i un dia). A l'efecte del còmput d'aquest període de permanència, es tenen en compte les seves absències esporàdiques, tret que acrediti la seva residència fiscal a un altre país.
- Que sigui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o dels seus interessos econòmics (fonamentalment béns i rendes), tant de manera directa com indirecta.

Per contra, una persona física té la consideració de no resident a Espanya quan no compleixi cap dels requisits anteriors. I en la mesura que obtingui rendes a Espanya pot ser considerat contribuent de l'IRNR.

Concepte i abast de la residència fiscal

Respecte del concepte i abast de la residència fiscal de les persones físiques, l'STS, d'11 de novembre de 2009, amb referència a la Llei 44/1978, de 8 de setembre, reguladora de l'IRPF, assenyala que "d'una banda, s'exigeix un element espiritual, la «intenció» de residir en un lloc determinat. De l'altra, és necessari que hi hagi un element material, la residència efectiva". I afegeix que l'element fonamental és aquest segon, ja que "el canvi de residència per a la norma fiscal de 1978 exigia no sols una voluntat de residir en un altre lloc, sinó l'efectivitat d'aquesta voluntat. És a dir, la residència efectiva per més de 183 dies a un altre territori diferent de l'espanyol". Així, "des de la perspectiva del concepte de *residència* que utilitza el legislador de 1978 es pot ser resident a Espanya, o, en un altre lloc. Però el que resulta indubtable és que no es deixa de ser resident a Espanya pel mer fet de manifestar que s'ha sol·licitat la residència en un altre lloc si a això no s'afegeix la residència efectiva en el punt triat".

1) Amb relació a la primera de les circumstàncies, la **permanència durant més de 183 dies**, s'ha d'assenyalar que, en principi, mentre la persona romangui més de la meitat de l'any a Espanya, es considera automàticament resident fiscal. Pel que fa a això, els 183 dies no cal que siguin consecutius.

Ara bé, com que no és fàcil la prova de la permanència efectiva al territori, s'estableix el criteri que per al còmput d'aquest període no es tenen en compte les absències esporàdiques (com el temps que s'està de vacances a l'estranger), tret que es provi la residència fiscal a un altre país. Aquest criteri que els dies que passen les persones físiques fora d'Espanya es computen com a dies passats en territori espanyol pot tenir l'origen en el fet que en aquestes absències esporàdiques no hi ha ànim de perpetuar-les en el temps ni tampoc intenció de canviar de residència. Per aquest motiu s'estableix una ficció que es continuen quedant a Espanya malgrat la seva absència temporal o esporàdica al nostre país.

Concepte d'absència esporàdica

No obstant això, ni la Llei ni el Reglament de l'IRNR aclareixen què s'entén per *absències esporàdiques*. El criteri és determinat pels pronunciaments de la DGT, entre d'altres, la consulta de la DGT 320-00, de 23 de febrer de 2000, en la qual no s'associa l'absència temporal amb un límit de temps.

Per tant, una vegada que es constata una presència significativa en territori espanyol, s'obre el **període de còmput de permanència**, que no es paralitza per les absències esporàdiques, tret que s'acrediti la residència fiscal a un altre país. En altres paraules, no n'hi ha prou que el subjecte al·legui que no ha residit a Espanya durant més de 183 dies en el transcurs de l'any, sinó que ha de certificar la seva residència fiscal en un altre Estat.

En el cas de països o territoris qualificats reglamentàriament com a **paradís fiscal**, l'Administració tributària pot exigir, addicionalment, que es provi la permanència en aquest paradís fiscal durant 183 dies en l'any natural. En cas que el subjecte no pugui provar la seva permanència efectiva durant més de 183 dies al paradís fiscal, les absències esporàdiques (el temps que s'ha quedat al paradís fiscal) són considerades temps de presència en territori espanyol, juntament amb les estades provades a Espanya.

2) Amb relació a la segona de les circumstàncies, el **nucli principal o la base de les seves activitats o dels seus interessos econòmics**, es tracta d'una mesura complementària o de tancament al criteri de la permanència, atès que la permanència efectiva és difícil de controlar, especialment, quan no hi ha control físic a les fronteres. Per tant, amb independència del temps de permanència d'una persona en territori espanyol, es considera resident a Espanya si hi té el nucli principal dels seus interessos econòmics.

Ara bé, constitueix un concepte amb contorns imprecisos, no concretat en l'àmbit reglamentari, ja que és com un "xec en blanc" que permet a l'Administració aplicar l'impost a qualsevol persona que mantingui relacions econòmiques amb el territori espanyol o amb els qui hi habiten. Per tant, alguns termes poden donar lloc a problemes interpretatius per la seva indefinició com *l'interès econòmic* o el *nucli principal*.

Còmput del període de permanència

Per al còmput del període de permanència no es tenen en compte les estades temporals a Espanya fruit de les obligacions concretes amb les Administracions públiques espanyoles en acords de col·laboració, cultural o humanitàries, a títol gratuït.

Lectura recomanada

Vegeu la Resolució de la DGT, de 4 de juny de 1992.

La prova

A l'efecte de prova, de poc serveix al·legar l'existència de determinats consums d'energia (llum, gas, aigua o telèfon) en un paradís fiscal, ja que difícilment es pot garantir que aquest consum hagi estat efectuat realment pel titular de l'immoble.

2) Presumpcions en matèria de residència fiscal

D'altra banda, la normativa tributària espanyola estableix dues presumpcions en matèria de residència fiscal de les persones físiques.

a) D'una banda, es presumeix⁹, excepte prova en contrari, que un contribuent té la residència habitual a Espanya quan, d'acord amb els criteris anteriors, **resideixin habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.**

⁽⁹⁾Art. 9.1.b LIRPF.

De la redacció literal d'aquest criteri, es poden fer les observacions següents:

- En primer lloc, s'han de tenir en compte la totalitat dels fills menors d'edat que depenguin del subjecte.
- En segon lloc, no preveu les situacions de separació de fet o les parelles de fet, tan habituals avui dia.
- En tercer lloc, tampoc no s'aplica a altres supòsits de modalitat d'unitat familiar recollits en la mateixa LIRPF, com els contribuents que tinguin a càrrec fills majors d'edat però incapacitats, judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada, casos de separació legal, o inexistència de vincle matrimonial amb fills menors o majors incapacitats al seu càrrec.
- En quart lloc, es tracta d'una presumpció de residència fiscal espanyola, de manera que si el contribuent aporta una prova que en justifiqui la residència a l'estranger, es destrueix aquesta presumpció (presumpció *iuris tantum*).
- I, en cinquè lloc, no s'estableixen quins són els mitjans de prova mitjançant els quals el contribuent pot destruir aquesta presumpció de residència a Espanya.

Falta de concreció dels mitjans de prova per a desvirtuar la presumpció

Davant aquesta falta de concreció dels mitjans de prova per a desvirtuar aquesta presumpció, hi ha qui opina que s'ha d'aportar un certificat de residència fiscal emès per les autoritats tributàries d'un país on s'exigeixi un impost similar a l'espanyol (que és el que entén l'Administració tributària); mentre que per a un altre sector doctrinal no cal que l'acreditació tingui caràcter fiscal mentre sigui demostrativa de la residència a un altre país.

Exemple

El Sr. Gutiérrez, de nacionalitat francesa, està casat amb una espanyola i té un pis a València. En aquest pis resideix habitualment la seva dona, mentre que ell només l'utilitza el cap de setmana per motius de feina, ja que durant la resta de dies es desplaça fins a França i Alemanya. El Sr. Gutiérrez no té cap certificació administrativa de residència.

Atesa la inexistència de proves de residència habitual a un altre país, el Sr. Gutiérrez serà considerat resident a Espanya ja que la seva cònjuge, no separada legalment, viu a Espanya i ell no ha desvirtuat els efectes de la presumpció de l'art. 9.1 LIRPF ni ha acreditat la seva residència fiscal a un altre país.

b) De l'altra, s'ha d'assenyalar¹⁰ que les persones físiques de nacionalitat espanyola que **acreditin la seva nova residència en un paradís fiscal** mantenen la condició de contribuents per l'IRPF (i tributen, doncs, a Espanya per tota la seva renda mundial), en el període impositiu en què tingui lloc el canvi de residència i en els quatre següents. Els impostos satisfets al nou país de residència són deduïbles en l'impost espanyol, amb les limitacions que sobre aquest tema estableix la normativa de l'IRPF espanyol.

⁽¹⁰⁾Art. 8.2 LIRPF.

Exemple

El Sr. Pérez, cantant d'òpera espanyola de reconegut prestigi internacional, va traslladar la seva residència a les Bahames l'any 2005.

Com que les Bahames tenen la consideració de paradís fiscal (RD 1080/1991, de 5 de juliol, en el qual s'inclou una enumeració dels països o territoris que són considerats paradisos fiscals), el Sr. Pérez manté la seva condició de contribuent per l'IRPF el 2005 i durant els quatre anys següents (art. 8.2 LIRPF).

Aquesta previsió, coneguda com a *clàusula Arantxa*, consisteix en una presumpció *iuris et de iure* que no admet prova en contrari. En definitiva, constitueix una disposició contra la deslocalització de la residència fiscal cap a territoris amb una tributació privilegiada i és un dels pocs supòsits en els quals es té en compte el criteri de nacionalitat.

Quarantena fiscal

Aquesta presumpció constitueix una espècie de "quarantena fiscal", pel risc d'anomalia o malaltia fiscal que presumeix el legislador que es dona en els qui estan en contacte amb un paradís fiscal.

Residència estesa

En aquests supòsits es parla de *residència estesa*. L'impost que s'aplica durant aquesta extensió es coneix com a *training tax*. No es tracta d'un impost diferent a Espanya (en altres països ho pot ser), sinó el mateix impost que s'aplica als residents i que al no resident se li aplica durant el període de la residència estesa.

En aquest sentit, s'ha d'assenyalar que no és pacífica entre la doctrina la naturalesa jurídica d'aquesta previsió, ja que és considerada per a un sector doctrinal una presumpció *iuris et de iure*, mentre que per a un altre es tracta d'una norma substantiva d'extensió de la residència.

Les crítiques que s'efectuen a aquesta norma és que no exclou del seu àmbit d'aplicació els treballadors expatriats temporalment, i que afecta de manera exclusiva els contribuents nacionals, ja que n'hi ha prou amb la simple renúncia a la nacionalitat espanyola per a eludir-ne l'aplicació. A més, aquesta previsió resulta fàcilment eludible amb el canvi de residència a un altre Estat que no contingui aquesta clàusula antiparadís abans de procedir a la residència efectiva en un paradís fiscal.

La no-admissió de prova en contrari

D'altra banda, convé subratllar que la no-admissió de prova en contrari (de la vinculació efectiva amb el territori ni que ja no es tenen vincles amb Espanya ni que s'han satisfet impostos efectivament al nou país de residència) i la consideració que qualsevol canvi de

residència a un paradís fiscal té com a objecte l'evasió d'impostos podrien plantejar un vici d'inconstitucionalitat per atemptar contra el principi de capacitat econòmica.

Ara bé, no s'aplica aquesta previsió a les persones físiques residents a Andorra que acreditin la condició de treballadors assalariats, sempre que compleixin certs requisits¹¹. En qualsevol cas, l'art. 8.2. LIRPF ja no s'aplica en el cas d'Andorra, atès que ja no és considerat com a paradís fiscal.

⁽¹¹⁾ Disposició addicional 21a. LIRPF.

A continuació s'inclou una taula en la qual s'ofereix un exemple de cadascun dels supòsits previstos en els art. 8.2, 9, 10 i 93 LIRPF.

Residència habitual en territori espanyol

Supòsits	Exemples
Art. 9 LIRPF: "Es presumeix, excepte prova en contra, que el contribuïent té la seva residència habitual en territori espanyol quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixin habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin".	Un representant de nacionalitat francesa viatja constantment per tot Europa per fer les seves operacions comercials, i passa només les vacances d'estiu a Espanya, on resideix la seva dona i els seus fills menors d'edat.
Art. 10.1 LIRPF: "A l'efecte d'aquesta Llei, es consideren contribuïents les persones de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i fills menors d'edat que tinguin la residència habitual a l'estranger, per la seva condició de: a) Membres de missions diplomàtiques espanyoles, incloent-hi tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis de la missió".	L'ambaixador espanyol a Berlín, que exerceix les funcions de cap de la missió diplomàtica espanyola a Alemanya, va ser nomenat per a ocupar el càrrec fa dos anys. En aquell moment, es va desplaçar a aquest país, i es va emportar la dona. Tant l'ambaixador com la seva dona són considerats contribuïents de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol.
Art. 10.1. b) LIRPF: "Membres de les oficines consulars espanyoles, incloent-hi tant el cap d'aquestes oficines com el funcionari o personal de serveis que hi estiguin adscrits, amb excepció dels vicecònsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal que en depèn".	El cònsol espanyol a Milà exerceix les funcions de cap de l'oficina consular espanyola en aquesta ciutat. Quan va ser nomenat per a ocupar el càrrec, fa quatre anys, es va desplaçar a aquesta ciutat, juntament amb la seva dona. Tant el cònsol com la seva dona són considerats contribuïents de l'IRPF espanyol.
Art. 10.1. c) LIRPF: "Titulars de càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol com a membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant organismes internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger".	L'ambaixador espanyol davant les Nacions Unides, a Nova York, va ser nomenat per ocupar el càrrec fa tres anys. L'ambaixador és considerat contribuïent de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol.
Art. 10.1. d) LIRPF: "Funcionaris en actiu que exerceixin a l'estranger càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular".	Un membre de les Forces Armades destinat a l'ambaixada espanyola a Brussel·les és considerat contribuïent de l'impost sobre la renda de les persones físiques espanyol.
Art. 10.2 LIRPF: "No és aplicable el que disposa el punt 1 anterior: a) Quan les persones a què es refereix el punt 1 d'aquest apartat no siguin funcionaris públics en actiu o titulars de càrrec o ocupació oficial i tinguin la residència habitual a l'estranger amb anterioritat a l'adquisició de qualsevol de les condicions enumerades anteriorment".	Un responsable de seguretat de l'ambaixada espanyola a Pequín forma part del personal laboral d'aquesta missió diplomàtica a la Xina. Quan va començar a treballar per a l'ambaixada ja residia a Pequín. Tingui o no nacionalitat espanyola, el responsable de seguretat no ha de ser considerat contribuïent de l'IRPF espanyol.

Supòsits	Exemples
Art. 10.2. b) LIRPF: “En el cas dels cònjuges no separats legalment o fills menors d’edat, si tenen la residència habitual a l’estranger amb anterioritat a l’adquisició per part del cònjuge, el pare o la mare, de les condicions enumerades en el punt 1 d’aquest apartat”.	L’ambaixador espanyol a Rabat es casa amb una metgessa de nacionalitat espanyola que ja residia amb anterioritat al Marroc. L’ambaixador és considerat contribuent de l’IRPF espanyol, però la seva dona no, perquè tenia la residència habitual en aquest país abans que el seu marit fos nomenat ambaixador.
Art. 8.2 LIRPF: “No perden la condició de contribuents per aquest impost les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la seva nova residència fiscal en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal. Aquesta regla és aplicable en el període impositiu en què s’efectuï el canvi de residència i durant els quatre períodes impositius següents”.	Una tennista famosa de nacionalitat espanyola, aclaparada pels quantiosos impostos que ha de pagar al seu país, decideix traslladar la seva residència habitual a Andorra. Atès que és de nacionalitat espanyola i es trasllada a un paradís fiscal, continua essent considerada contribuent de l’IRPF espanyol en el període en què s’efectuï el canvi i durant els quatre següents.
Art. 9.2 LIRPF: “No es consideren contribuents, a títol de reciprocitat, els nacionals estrangers que tinguin la residència habitual a Espanya, quan aquesta circumstància sigui conseqüència d’algun dels supòsits establerts en l’apartat 1 de l’art. 10 d’aquesta Llei i no escaigui l’aplicació de normes específiques derivades dels tractats internacionals dels quals Espanya formi part”.	L’ambaixador francès a Madrid, que exerceix les funcions de cap de la missió diplomàtica francesa a Espanya, va ser nomenat per a ocupar el càrrec fa tres anys. En aquell moment, es va desplaçar al nostre país, i hi va portar la seva dona. Tant l’ambaixador francès com la seva dona no són considerats contribuents de l’impost sobre la renda de les persones físiques espanyol, a títol de reciprocitat.
Art. 93 LIRPF: “Les persones físiques que adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament a territori espanyol poden optar per tributar per l’IRPF o per l’IRNR, i mantenir la seva condició de contribuents per l’IRPF durant el període impositiu en què s’efectuï el canvi de residència i durant els cinc períodes impositius següents, quan concorrin una sèrie de circumstàncies”.	Un informàtic de nacionalitat nord-americana treballa, amb contracte laboral, des del gener fins a l’agost de 2004 a la filial espanyola de l’empresa nord-americana d’ordinadors en la qual presta els seus serveis. Ha viscut durant tot el període de temps en territori espanyol, sense fer cap sortida a l’estranger. I no havia estat mai a Espanya, abans de venir a treballar per a la filial espanyola. Atès que es queda al nostre territori per més de 183 dies durant l’any natural, queda subjecte a l’impost sobre la renda de les persones físiques espanyol, però pot optar per tributar per l’impost sobre la renda de no-residents, amb uns tipus impositius proporcionals, no progressius.

3) L’acreditació de la residència fiscal

L’Administració tributària espanyola, davant l’absència d’un certificat fiscal de residència homologat per alguna institució supranacional, aplica, en general, criteris restrictius a l’hora d’acceptar l’acreditació de residència habitual en un altre Estat o territori, malgrat l’existència d’un principi de llibertat de prova en matèria tributària.

L’acreditació de la residència fiscal s’ha de fer mitjançant un **certificat expedit per l’autoritat fiscal competent** del país de què es tracti, que té una validesa d’un any, en el qual se certifiqui que el subjecte ha pagat un impost de naturalesa similar al que s’exigeix a Espanya i que resideix en aquest altre Estat.

Amb aquesta finalitat, no s'admet¹² un certificat d'empadronament, ni rebuts de consum d'aigua, gas, electricitat, ja que les persones no sempre resideixen fiscalment al lloc on estan empadronats i aquests rebuts de consums no presuposen que el consum l'hagi produït el titular.

(12) RTEAC, de 12 de març de 2004.

En canvi, quan es tracta que l'Administració provi la residència del contribuïent¹³, es considera suficient l'ús de la targeta VISA, la data dels contractes subscrits a Espanya o els immobles de què disposa el contribuïent en territori espanyol.

(13) RTEAC, de 8 d'octubre de 1999.

Per finalitzar, s'ha d'assenyalar que una persona física és resident o no resident **durant tot l'any natural**, a l'efecte de l'IRPF i de l'IRNR, ja que el canvi de residència no comporta la interrupció del període impositiu, excepte en els supòsits de defunció. Així, doncs, la normativa espanyola no admet fragmentacions del període impositiu pel canvi de residència.

En el cas de canvi de residència del contribuïent, en l'àmbit de l'IRPF, totes les rendes pendents d'imputació s'hauran d'integrar a la base imposable de l'últim període que s'ha de declarar per l'IRPF, de manera que es presenta la declaració complementària corresponent, sense sanció ni interessos de demora ni cap recàrrec, dins del termini de tres mesos des que el contribuïent perd la seva condició per canvi de residència¹⁴.

(14) Art. 14.3 LIRPF i 63 RIRPF.

Així mateix, tant en l'IRPF com en l'IRNR es preveu la possibilitat de deduir de la quota tributària deguda per un tribut o un altre l'import de les retencions i pagaments a compte practicats per tots dos impostos.

L'impost de sortida (*exit tax*) i la Unió Europea

Amb relació a aquesta previsió, s'ha d'assenyalar que alguns països estableixen un impost de sortida sobre el resident que trasllada la seva residència a l'estranger (*exit tax*). Aquest impost grava les plusvàlues latents (la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de mercat) en el moment en què el contribuïent trasllada la seva residència a l'estranger (normalment, les plusvàlues latents gravades són únicament les relatives a participacions majoritàries en societats).

El Tribunal de Justícia de la Unió Europea, en les sentències de 12 de març de 2004 i de 7 de setembre de 2006, ha declarat que aquests impostos de sortida són incompatibles amb la llibertat d'establiment, ja que, encara que no impedeixen el trasllat de la residència a un altre Estat membre de la UE, són una mesura dissuasòria important, ja que si es manté la residència, l'impost no es reporta fins al moment en què té lloc la venda.

La normativa espanyola no recull pròpiament un impost de sortida, però l'article 14.3 de la LIRPF ordena que totes les rendes pendents d'imputació s'integrin a la base imposable corresponent a l'últim període impositiu que hagi de declarar-se per l'impost.

Ara bé, quan el trasllat de residència es produeixi a un altre Estat membre de la Unió Europea, el contribuïent pot optar per imputar les rendes pendents d'acord amb el que s'ha assenyalat anteriorment o bé per presentar, a mesura que s'obtinguin cadascuna de les rendes pendents d'imputació, una autoliquidació complementària sense sanció, ni interessos de demora ni cap recàrrec, corresponent a l'últim període que hagi de declarar-se per l'IRPF. Aquesta previsió es va introduir a través de la Llei 16/2012, de 27 de desembre,

arran de la Sentència del TJUE de 12 de juliol de 2012 que va declarar l'article 14.3 LIRPF contrari a l'ordenament europeu per vulnerar les exigències de llibertat d'establiment.

D'altra banda, un nou supòsit d'*exit tax* es va introduir mitjançant la Llei 26/2014, amb efectes des d'1 de gener de 2015, en l'article 95 del Text Refós de la LIRPF (Reial decret legislatiu 3/2004, de 5 de març). En el cas de contribuents de l'IRPF que perdin la condició com a tals per canvi de residència, es consideraran guanys patrimonials les diferències positives entre el valor de mercat de les accions la titularitat de les quals correspongui al contribuent i el seu valor d'adquisició, sempre que el contribuent hagués tingut tal condició durant almenys deu dels quinze períodes impositius anteriors a l'últim període impositiu que hagi de declarar-se per IRPF i s'esdevinguin determinades circumstàncies.

4) La residència en els convenis per a evitar la doble imposició

En els CDI la residència resulta fonamental, atès que s'aplica als qui són residents d'un o diversos dels Estats contractants.

Per a definir una persona resident d'un Estat, els convenis per a evitar la doble imposició subscrits per Espanya efectuen una remissió a la legislació interna de cada Estat. Per tant, si, d'acord amb la normativa interna dels Estats contractants, la persona només és considerada resident en un, aquesta és la residència que es té en consideració, amb independència dels criteris utilitzats per a la seva atribució.

No obstant això, els convenis influeixen en la determinació de la residència fiscal en un doble sentit: d'una banda, perquè limiten els efectes del tractat a les persones o entitats residents a l'efecte fiscal en cadascun dels Estats contractants, i, de l'altra, perquè estableixen regles específiques per a solucionar els possibles conflictes de doble residència.

En particular, el model de Conveni¹⁵ per a evitar la doble imposició de l'OCDE efectua, com s'acaba de comentar, una remissió a la normativa interna de cada Estat contractant. Per tant, els criteris per a determinar la residència fiscal són els establerts en cada Estat.

⁽¹⁵⁾Art. 4 del model de Conveni de l'OCDE.

Ara bé, atès que cada Estat pot establir criteris diferents per a atribuir la residència fiscal a una persona física o bé pot fer una interpretació diferent d'un mateix criteri, una persona pot ser considerada resident per la normativa interna de dos o més Estats. Això pot acabar provocant situacions de doble imposició. Per aquest motiu, els diferents models de conveni recullen una sèrie de criteris de determinació de la residència, solament a l'efecte de l'aplicació de les disposicions del conveni, per tal de solucionar aquestes situacions.

En virtut del previst en l'art. 4.1 del model de CDI de l'OCDE, l'expressió *resident d'un Estat contractant*, a l'efecte del model de conveni, significa "tota persona que, sota la legislació d'aquest Estat, hi estigui subjecta a imposició en raó del seu domicili, residència, seu de direcció o qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga".

Ara bé, aquest precepte continua assenyalant que no es consideren residents en un Estat, a l'efecte del conveni, "les persones que estiguin subjectes a imposició en aquest Estat exclusivament per la renda que obtinguin de fonts situades en aquest Estat". La finalitat d'aquesta disposició no és la d'excloure els residents en països que apliquen el criteri de la font, com aclareixen els comentaris al model, sinó les persones que hi estiguin subjectes exclusivament en virtut del criteri de la font.

En particular, els criteris que estableix l'art. 4.2 del model de CDI de l'OCDE per a evitar que una persona sigui considerada resident als dos Estats són els següents:

- És resident de l'Estat on tingui un habitatge permanent a disposició seva, amb independència de si el té en propietat, en lloguer o per qualsevol altre títol (fins i tot si el té sotsarrendat). S'ha de tractar d'un habitatge permanent o amb intenció de permanència, no sols per a ús temporal o en vacances.
- Si té un habitatge permanent a disposició seva en tots dos Estats es considera resident de l'Estat amb el qual mantingui relacions personals i econòmiques més estretes (centre d'interessos vitals). Amb aquest finalitat, s'han de prendre en consideració les relacions familiars i socials de la persona, la seu dels seus negocis, etc.
- Si no és possible determinar-ho d'aquesta manera, es considera resident de l'Estat on visqui habitualment. Això significa que es considera resident de l'Estat on es quedi més temps, tenint en compte les estades de qualsevol tipus (fins i tot en un hotel) i per períodes continus o discontinus.
- Si viu habitualment en tots dos Estats o no viu en cap, es considera resident de l'Estat del qual sigui nacional. La nacionalitat actua en aquest cas com a indicatiu, a falta d'altres de millors, de l'Estat amb el qual es mantenen relacions personals i econòmiques més intenses.
- Si, finalment, fos nacional de tots dos Estats, o de cap, les autoritats competents han de resoldre el cas de comú acord.

Article 5 del Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 5 del Conveni hispanonord-americà per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, signat el 22 de febrer de 1990, relatiu a la residència:

"1. A l'efecte d'aquest Conveni, l'expressió *resident d'un Estat contractant* significa tota persona que en virtut de la legislació d'aquest Estat hi estigui sotmesa a imposició per raó del seu domicili, residència, seu de direcció, lloc de constitució o qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga. No obstant això, aquesta expressió no inclou les persones que

estiguin subjectes a imposició en aquest Estat exclusivament per les rendes que obtinguin procedents de fonts situades en aquest Estat.

2. Quan en virtut de les disposicions de l'apartat 1 una persona física sigui resident de tots dos Estats contractants, la seva situació es resol de la manera següent:

a) Aquesta persona és considerada resident de l'Estat on tingui un habitatge permanent a la seva disposició; si té un habitatge permanent a disposició seva en tots dos Estats, es considera resident de l'Estat amb el qual mantingui relacions personals i econòmiques més estretes (centre d'interessos vitals).

b) Si no es pot determinar l'Estat on aquesta persona té el centre dels seus interessos vitals, o si no té un habitatge permanent a disposició seva en cap dels Estats, es considera resident de l'Estat on visqui habitualment.

c) Si viu habitualment en tots dos Estats o no ho fa en cap, es considera resident de l'Estat del qual sigui nacional.

d) Si és nacional de tots dos Estats o no ho és de cap, les autoritats competents dels Estats contractants hauran de resoldre el cas mitjançant acord amistós.

3. Quan en virtut de les disposicions de l'apartat 1 una persona que no sigui persona física sigui resident de tots dos Estats contractants, les autoritats competents dels Estats contractants hauran de fer tot el possible per a resoldre la qüestió mitjançant acord amistós i determinar la manera d'aplicar el Conveni a aquesta persona. Si les autoritats competents no poden aconseguir un acord, aquesta persona no es considera resident de cap dels Estats contractants, excepte respecte dels pagaments a què es refereixen els apartats 1 a 4 de l'art. 10 (dividends), l'art. 11 (interessos) i l'art. 12 (cànon), efectuats per aquesta persona."

D'acord amb els comentaris al model de conveni per a evitar la doble imposició de l'OCDE, els fets que cal tenir en compte a l'hora de considerar els criteris esmentats són els relatius a cada període en els quals es produeixi la doble residència (que pot ser inferior a l'any natural). No obstant això, Espanya ha formulat una observació sobre aquest tema, ja que de conformitat amb la legislació interna espanyola la residència de les persones físiques es predica necessàriament respecte de la totalitat de l'any natural, sense que sigui possible concloure període impositiu amb motiu del canvi de residència. Per això, la residència s'ha de determinar respecte de tot l'any mitjançant un acord amistós.

La prova de la residència, d'acord amb les regles generals sobre la càrrega de la prova, correspon a l'Estat que pretén gravar la renda mundial. No obstant això, si la persona física vol fer valer la residència en un altre Estat, li escau provar la residència en aquest altre Estat, per qualsevol mitjà de prova, encara que en la pràctica administrativa només s'accepta el certificat de les autoritats fiscals competents.

4.2. La residència fiscal de les persones jurídiques

1) Criteris de determinació de la residència fiscal

La residència a Espanya d'una **persona jurídica** s'adquireix quan concorri algun dels criteris següents¹⁶:

- S'hagi constituït d'acord amb la llei espanyola.
- Tingui el domicili social en territori espanyol.
- Tingui la seu de direcció efectiva en territori espanyol. Amb aquesta finalitat, es considera que una entitat té la seva seu de direcció efectiva en territori espanyol quan hi radiqui la direcció i el control del conjunt de les seves activitats.

⁽¹⁶⁾Art. 6 TRLIRNR i 8 LIS.

Per contra, una persona jurídica té la consideració de no resident a Espanya quan no compleixi cap dels requisits anteriors.

A partir del criteri de **seu de direcció efectiva**, es pretén evitar la deslocalització de les rendes relatives a activitats efectivament gestionades en territori espanyol, amb independència de l'aparença formal utilitzada a fi d'aconseguir la deslocalització d'aquestes rendes.

L'Administració tributària **pot presumir** que una entitat radicada en algun país o territori de tributació nul·la té la residència en territori espanyol quan els seus actius principals, directament o indirectament, consisteixin en béns situats o drets que es compleixin o exercitin en territori espanyol, o quan la seva activitat principal es desenvolupi en aquest, tret que aquesta entitat acrediti que la seva direcció i gestió efectiva tenen lloc en aquell país o territori, i també que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius.

Si té lloc un canvi de residència, el **període impositiu finalitza** quan es produeix aquest canvi (art. 27.2.b LIS), a diferència del que hem vist que ocorre en el cas de les persones físiques; sense esperar, per tant, que finalitzi l'any natural o l'exercici econòmic.

D'altra banda, la LIS¹⁷ estableix una **regla de valoració especial** en aquests casos, segons la qual s'ha d'integrar com a renda gravable la diferència entre el valor normal de mercat i el valor fiscal dels elements patrimonials propietat d'una entitat resident en territori espanyol que trasllada la seva residència fora del territori, tret que aquests béns quedin afectats a un EP a Espanya.

⁽¹⁷⁾Art. 19.1 LIS.

I, igual que en el cas de les persones físiques, la residència fiscal de les persones jurídiques en un Estat determinat s'ha d'acreditar mitjançant un certificat emès per l'autoritat fiscal, que té un període de validesa d'un any.

2) La residència en el model de CDI de l'OCDE

L'OCDE considera seu de direcció efectiva el lloc on radica el centre de decisió executiu de l'entitat. Per això, a falta d'una localització clara del consell directiu o d'administració, la seu de direcció efectiva se situa al lloc on es trobi la gestió clau i la presa de les decisions empresarials substancials de la societat que, generalment, coincideix amb el lloc on es trobi el personal més qualificat.

Si bé, en el marc d'una economia globalitzada, i atès el grau de virtualització de les entitats, la importància de la ubicació física del consell d'administració està en dubte. Per aquesta raó, aquest criteri de l'OCDE es troba en fase d'estudi per a reformar-lo.

Activitats

Casos pràctics

1. Elaboreu un esquema sobre les normes de repartiment del poder tributari que es preveuen en el Conveni hispanoargentí actualment en vigor. Heu d'assenyalar, en funció del tipus de renda previst en el Conveni, si el dret de gravamen s'atribueix a l'Estat de residència, a l'Estat de la font o a tots dos Estats de forma compartida i, si escau, els límits de gravamen que es prevegin per a determinades rendes en l'Estat de la font (articles 6 a 21 del citat Conveni).

2. Determineu si les persones o entitats següents tenen la residència fiscal a Espanya, responnent les qüestions que es plantegen en cada cas.

a) Un conegut tennista espanyol ha passat un total de nou mesos a l'estranger per motius professionals disputant diversos tornejos. La resta de l'any ha residit a Espanya a casa seva, a Barcelona. És resident fiscal a Espanya?

b) Una entitat es constitueix d'acord amb les lleis espanyoles però té la seva seu de direcció efectiva en un altre Estat. Un dels criteris que utilitza aquest Estat per a determinar la residència de les entitats és precisament el de la seu de direcció efectiva. Entre aquest Estat i Espanya hi ha un conveni per a evitar la doble imposició en l'art. 4 del qual s'indica que quan una persona que no sigui física sigui resident en tots dos Estats, es considera resident, exclusivament, a l'Estat contractant en què es trobi la seva seu de direcció efectiva. Tindria aquesta entitat la residència fiscal a Espanya?

c) El Sr. Gómez, de nacionalitat mexicana i resident fiscal a Espanya, ha trasllat la seva residència a Gibraltar per motius exclusivament professionals. Hauria de tributar a Espanya per l'IRPF encara que resideixi fiscalment a Gibraltar? I si tingués nacionalitat espanyola?

d) Belize és un territori de tributació baixa o nul·la situat a la costa del Carib de l'Amèrica Central. L'empresa Secure Transactions, Investment Holding té la residència fiscal a Belize. És una empresa de banca deslocalitzada (*off-shore*) que s'encarrega de la gestió i administració de valors d'empreses espanyoles. Està subjecta aquesta empresa als impostos espanyols sobre la renda?

Exercicis d'autoavaluació

1. La doble imposició internacional es produeix quan...

- a) un mateix Estat grava una mateixa renda dues vegades per conceptes diferents.
- b) una mateixa renda resulta gravada per dos Estats diferents.
- c) dos subjectes tributen de manera diferent per l'obtenció d'una renda similar.

2. Si una entitat té la seva seu de direcció efectiva a Espanya, segons la LIS i sense perjudici del que disposin els convenis per a evitar la doble imposició, es considera resident en territori espanyol...

- a) sí, a més, s'ha constituït d'acord amb les lleis espanyoles.
- b) sí, a més, té el domicili social en territori espanyol.
- c) encara que no s'hagi constituït d'acord amb les lleis espanyoles ni tingui el domicili social en territori espanyol.

3. El Sr. Ordóñez, de nacionalitat espanyola, es va traslladar per motius laborals a Mònaco, on resideix i treballa des de fa ja més de dos anys. Solament visita Espanya una setmana per Nadal i tres a l'estiu. El Sr. Ordóñez...

- a) no es considera resident fiscal a Espanya perquè no roman més de 183 dies en territori espanyol.
- b) no perd la condició de contribuïent per l'IRPF durant el període impositiu en què es va traslladar a Mònaco i els quatre següents.
- c) no està subjecte a l'IRPF espanyol sempre que acrediti la seva residència fiscal a Mònaco.

4. Un golfista amb residència fiscal a Espanya ha obtingut un premi en un torneig que ha tingut lloc a Abu Dhabi. Pot Espanya gravar les rendes obtingudes a la Unió dels Emirats Àrabs?

- a) No, perquè són rendes de font estrangera.

- b) No, perquè el conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i la Unió dels Emirats Àrabs indica que les rendes d'artistes i esportistes solament tributen a l'Estat on s'obtenen.
- c) Sí, però Espanya ha de reconèixer una deducció de l'impost suportat pel golfista a la Unió dels Emirats Àrabs.

5. L'empresa IBM té la seva matriu als EUA i opera a Espanya per mitjà d'una filial. Els beneficis que obtingui la filial espanyola d'IBM...

- a) són rendes obtingudes a Espanya per un no resident amb establiment permanent.
- b) són rendes obtingudes a Espanya per un no resident sense establiment permanent.
- c) són rendes obtingudes per una empresa resident fiscal a Espanya i subjectes a l'impost de societats.

6. La Sra. Fernández, de nacionalitat espanyola i resident a Viena des de 1995, és contractada amb caràcter indefinit el 2012 per l'ambaixada espanyola a Àustria per a dur a terme feines de traductora i intèrpret en les diferents recepcions i en els actes culturals organitzats per aquesta missió diplomàtica. La Sra. Fernández...

- a) no perd la residència fiscal austríaca.
- b) no perd la residència fiscal austríaca, però alhora passa a ser considerada resident fiscal a Espanya.
- c) Passa a ser considerada resident fiscal espanyola.

7. Els convenis per a evitar la doble imposició...

- a) es refereixen a la fiscalitat directa i indirecta.
- b) es refereixen a la fiscalitat directa.
- c) es refereixen a la fiscalitat indirecta.

8. En la majoria dels convenis per a evitar la doble imposició, els dos criteris usats per a repartir les sobiranes tributàries són...

- a) l'origen de les rendes i la residència.
- b) la nacionalitat i l'origen de les rendes.
- c) la nacionalitat i la residència.

9. En el model de CDI de l'OCDE, els dividendes i interessos tributen...

- a) en exclusiva al país de residència.
- b) exclusivament al país de la font.
- c) de manera compartida a l'Estat de la font i al de residència.

10. Resulta irrellevant conèixer l'impost satisfet al país de la font...

- a) en el mètode d'exempció íntegra.
- b) en el mètode d'exempció progressiva.
- c) totes dues respostes són correctes.

Solucionari

Casos pràctics

1. Actualment es troba en vigor el Conveni entre el Regne d'Espanya i la República Argentina per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i el patrimoni, fet a Buenos Aires l'11 de març del 2013 (BOE de 14 de gener del 2014).

En els articles 6 a 21 es preveuen les classes de rendes i se segueix bàsicament el criteri OCDE quant al repartiment de la potestat tributària. No obstant això, abans d'entrar a analitzar les normes de repartiment, hem de recordar que, quan el CDI indica que una renda “ **pot sotmetre's a imposició en un Estat**”, no exclou el dret de gravamen de l'altre Estat, per la qual cosa, en tals casos, la renda es pot gravar tant en la font com en la residència. Per contra, quan el CDI pretén atribuir el dret de gravamen exclusivament a un Estat, sol indicar que la renda en qüestió “ **solament pot sotmetre's a imposició**” en aquest Estat.

L'esquema de les normes de repartiment podríem plantejar-lo de la manera següent:

(Nota: ometem l'article 9 sobre empreses associades perquè considerem que no es tracta d'una norma de repartiment del poder tributari sinó de valoració de les operacions vinculades a preus de mercat i de correcció de la doble imposició en aquests casos.)

Rendes immobiliàries (article 6). Les rendes que un resident d'un Estat contractant obtingui de béns immobles situats en l'altre Estat contractant poden sotmetre's a imposició en aquest altre Estat. Això significa que poden tributar tant en l'Estat de la residència com en l'Estat en el qual es trobi l'immoble.

Beneficis empresarials (article 7). Els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant solament poden sotmetre's a imposició en aquest Estat, tret que l'empresa realitzi la seva activitat en l'altre Estat contractant per mitjà d'un EP situat en ell. Si l'empresa realitza la seva activitat d'aquesta manera, els beneficis de l'empresa poden sotmetre's a imposició en l'altre Estat, però només en la mesura en què puguin atribuir-se a aquest EP. S'aplica el criteri general en virtut del qual la potestat per a gravar aquestes rendes correspon exclusivament a l'Estat de la residència, tret que els beneficis s'obtinguin en l'altre Estat mitjançant un EP, cas en què l'Estat de la font pot també gravar aquestes rendes.

Navegació marítima i aèria (article 8). Els beneficis procedents de l'explotació de bucs o aeronaus en transport internacional només poden sotmetre's a imposició en l'Estat en el qual estigui situada la seu de direcció efectiva de l'empresa, és a dir, subjecció exclusiva en l'Estat de la residència.

Dividends, interessos i cànons (articles 10, 11 i 12). Per a les rendes passives, s'estableix una subjecció compartida entre l'Estat de la residència i el de la font. Ara bé, la potestat de gravamen de l'Estat de la font no pot excedir dels límits del CDI: dividends (10% per a societats amb una participació mínima o 15% en els casos restants); interessos (12%); i cànons (3%, 5%, 10% o 15% segons el tipus d'intangible). Així, per exemple, si un resident a l'Argentina obté dividends a Espanya sense EP, no se li pot aplicar el tipus de gravamen del 21% previst en la LIRNR, sinó que aquest gravamen està limitat als tipus del 10% o del 15% d'acord amb els límits del Conveni.

Guanys de capital (article 13). Es distingeixen diverses classes de guanys de capital: 1. Guanys immobiliaris: poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats. 2. Guanys derivats de l'alienació de béns mobles que formin part d'un EP: poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats, tant on resideixi la societat com on es trobi l'EP. 3. Venda de bucs o aeronaus del trànsit internacional: subjecció exclusiva en l'Estat de residència on es trobi la seu de direcció efectiva. 4. Venda d'accions quan més de la meitat del seu valor derivi de béns immobles: poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats, tant en el de residència del preceptor del guany com en el que es trobi l'immoble. 5. Venda d'accions en els altres casos: poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats, però l'Estat de la font té un dret limitat de gravamen (10% o 15%). 6. Altres guanys de capital: poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats.

Serveis personals independents (article 14). Poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats, però l'Estat de la font té un dret limitat de gravamen del 10%. No obstant això, si els serveis es desenvolupen a través d'una base fixa (que seria l'homòleg d'un EP), l'Estat de la font pot gravar aquestes rendes sense cap límit o sostre de gravamen previst en el CDI.

Serveis personals dependents (article 15). Quan un resident desenvolupa una ocupació en l'altre Estat, tots dos Estats poden gravar la renda corresponent. No obstant això, s'estableix el dret exclusiu de l'Estat de la residència en determinats casos en els quals no hi ha prou vinculació entre l'ocupació en qüestió i l'Estat en el qual es desenvolupa aquesta.

Honoraris de directors i participacions de consellers (article 16). Poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats.

Artistes i esportistes (article 17). Poden sotmetre's a imposició en tots dos Estats, no hi ha límits de gravamen en l'Estat de la font, a diferència del que succeeix amb els interessos, dividendes o cànons.

Pensions, jubilacions, anualitats i pensions alimentàries (article 18). Subjecció exclusiva en l'Estat de la residència del perceptor. Això significa que l'Estat de la font no té dret de gravamen sobre aquestes rendes.

Funcions públiques (article 19). S'estableix com a regla general la subjecció exclusiva en l'Estat en el qual es presten els serveis que originen el pagament de la remuneració pública. No obstant això, s'estableix la subjecció exclusiva en l'Estat de residència del perceptor quan es compleixen determinats requisits relacionats amb la nacionalitat i el lloc de prestació dels serveis.

Professors i estudiants (article 20). Subjecció exclusiva en l'Estat de la residència si l'estada en l'altre Estat no excedeix de més d'un any o si les retribucions pagades procedeixen de fonts exteriors a l'Estat en el qual es realitza l'estada.

Altres rendes (article 21). Tots dos Estats poden gravar-les si es consideren originades en l'altre Estat contractant. En la resta dels casos, se segueix la regla general de subjecció exclusiva en l'Estat de la residència.

2.

a) Per a determinar el còmput de la permanència (183 + 1) s'han de considerar també les absències esporàdiques. Si considerem absència esporàdica el període de temps que el tennista ha estat fora (nou mesos), seria llavors resident fiscal a Espanya. Ara bé, si el tennista aporta un certificat de residència fiscal d'un altre país, no es consideraria resident a Espanya, ja que no caldria incloure en el còmput de la permanència les absències esporàdiques, i per tant ja no compliria la regla dels 183 dies.

b) L'entitat no tindria la residència fiscal a Espanya, malgrat que s'hagi constituït d'acord amb les lleis espanyoles i aquest sigui precisament un dels criteris previstos en la llei interna per a determinar la residència de les entitats. Com que per aplicació dels criteris de la llei interna l'entitat seria resident en tots dos Estats, s'hauria d'aplicar la norma que utilitza el CDI per a dirimir el conflicte, que atorga preferència al criteri de la seu de direcció efectiva.

c) Gibraltar té la consideració de paradís fiscal per a Espanya (art. 1 del Reial decret 1080/1991). No obstant això, el Sr. Gómez no té nacionalitat espanyola, per la qual cosa no se li podria aplicar la quarantena fiscal. Des del moment en què adquireixi la seva residència fiscal a Gibraltar ja no hauria de presentar a Espanya la declaració de l'IRPF, ja que no seria resident al nostre país.

Ara bé, si el Sr. Gómez tingués nacionalitat espanyola, encara que el canvi de residència fos per motius exclusivament professionals, hauria de continuar tributant a Espanya durant l'exercici en què es produeixi aquest canvi i els quatre següents. Tot això malgrat que el canvi de residència no sigui per a aconseguir una tributació inferior i encara que es demostrï mitjançant certificat de residència fiscal de les autoritats de l'altre Estat que efectivament s'ha adquirit una nova residència i que no es tracta de cap simulació.

d) Belize no és un paradís fiscal, però podria ser considerat un territori de tributació nul·la (DA 1a. Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal). En aquest cas, com els principals actius de l'empresa són a Espanya, és possible que l'Administració espanyola consideri que aquesta entitat té la residència fiscal al nostre país, tret que l'entitat demostrï que la direcció i la gestió efectiva dels seus negocis té lloc a Belize i que la constitució i l'operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius (art. 8 *in fine* LIS). Es tracta d'una presumpció de residència que l'entitat solament pot destruir provant que concorren aquests motius.

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. c

3. b

4. c

5. c

6. a

7. b

8. a

9. c

10. c

