



UNIVERSITAT_{DE}
BARCELONA

Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992

José María Tovillas Morán



Aquesta tesi doctoral està subjecta a la llicència **Reconeixement 4.0. Espanya de Creative Commons.**

Esta tesis doctoral está sujeta a la licencia **Reconocimiento 4.0. España de Creative Commons.**

This doctoral thesis is licensed under the **Creative Commons Attribution 4.0. Spain License.**

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

**ESTUDIO DEL MODELO DE CONVENIO SOBRE RENTA
Y PATRIMONIO DE LA OCDE DE 1992**

**TESIS PRESENTADA PARA OPTAR AL TÍTULO DE
DOCTOR EN DERECHO DIRIGIDA POR EL
DOCTOR LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA POLÍTICA, HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO
FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

PROGRAMA DE DOCTORADO DE DERECHO FINANCIERO 1993-1995

UNIVERSIDAD DE BARCELONA

III.A.1.b. Definición del término "Residente" :

Para poder estar incluido en el ámbito subjetivo de aplicación del CDI, junto al requisito de poseer la cualidad de persona, se exige el requisito de ser residente de uno o de ambos Estados contratantes. Este requisito se halla incluido en el artículo 1 del Modelo de Convenio de 1992 que copia textualmente lo dispuesto en el Modelo de Convenio de 1977 (en el Proyecto de Convenio de 1963 el texto era diferente aunque el espíritu era similar).

El carácter de residente o no en uno o en ambos Estados contratantes es condición necesaria aunque no suficiente (ya que es necesario además cumplir el requisito de ser "persona") para poder beneficiarse de los artículos contenidos en el Modelo de Convenio o en los CDI suscritos de acuerdo con el primero. Sin embargo, para poder beneficiarse de la cláusula de no discriminación del art.24 del Modelo de Convenio de 1992 se utiliza, en primer lugar, el criterio de la nacionalidad lo que implica que los nacionales de cualquiera de los Estados contratantes no podrán ser sometidos en el otro Estado a ningún impuesto que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones (art.24.1). Para evitar la discriminación a efectos fiscales de los apátridas, lógicamente no puede utilizarse el criterio de la nacionalidad de cualquiera de los Estados miembros, sino que vuelve a emplearse el criterio de la residencia en alguno de los Estados

contratantes.

1) Motivos de la elección del criterio de residencia en el Modelo de Convenio de 1992 :

Al adoptar el criterio de la residencia para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de las normas convencionales destinadas a evitar la doble imposición jurídica internacional, los sucesivos Modelos de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio emanados de la O.C.D.E. (de 1963, 1977 y 1992) significaron una ruptura respecto de los Convenios existentes desde el siglo anterior que se basaban en el principio de la nacionalidad y, por lo tanto, únicamente podían beneficiarse de los derechos derivados del Convenio los nacionales de los Estados-parte en el CDI.

La elección del criterio de residencia se explica porque, actualmente, la mayoría de las legislaciones tributarias internas de los Estados prevén dos tipos de sujeción en la imposición directa: la imposición integral sobre la renta y el patrimonio y la imposición limitada. La imposición integral sobre la renta y el patrimonio (worldwide income, imposición sobre la renta mundial o imposición personal, en nuestro ordenamiento jurídico), significa la imposición por la totalidad de las rentas o bienes o derechos cualquiera que sea el Estado de origen o de situación de los mismos, independientemente de la nacionalidad del receptor o titular.

Este sistema se explica por la integración económica y social efectiva que suponen los puntos de conexión como la residencia o el domicilio de la persona en el Estado en el cual se halla y que obligan a esa persona a colaborar al sostenimiento de los gastos públicos del Estado en el cual se halla, independientemente de su nacionalidad ¹⁴³. Son una pluralidad los puntos de conexión elegidos por los Estados que conducen a someter por imposición ilimitada. Todos estos puntos de conexión elegidos implican la presencia física temporal o permanente de la persona en el territorio del Estado manifestándose por la residencia habitual durante un cierto período de tiempo, la tenencia de una vivienda con un carácter permanente, la existencia del centro de intereses vitales (familiares, sociales o económicos) en un determinado Estado.

Como excepción a la elección de puntos de conexión que hagan referencia a la integración económica para conducir a la tributación de forma ilimitada, existen algunos Estados que escogen como punto de conexión el de la nacionalidad (Estados Unidos, Filipinas, Bulgaria) y que, por lo tanto conceden mayor transcendencia al vínculo político¹⁴⁴ que al económico.

La imposición limitada (obligación en la fuente, obligación real en nuestro ordenamiento jurídico) tiene en la imposición directa un carácter generalmente subsidiario respecto de la

¹⁴³ TIXIER, G., GEST, G. y KEROGUES, J., *Droit Fiscal International*, pp.5-8, pág.7, 2ª edición, Litec, París, 1979.

¹⁴⁴ TIXIER, G., GEST, G. y KEROGUES, J., *op.cit.*, pág.6.

imposición ilimitada y se caracteriza por sujetar a tributación únicamente los rendimientos e incrementos de patrimonio que provienen del Estado que somete a imposición o de bienes que se hallan en el Estado que somete a imposición. Se justifica la diferencia del ámbito de sujeción al impuesto respecto de la imposición ilimitada por la menor integración en las relaciones económico-sociales del Estado donde se producen las rentas cuando únicamente se obtienen rendimientos sin que haya una actividad económica continuada.

Es de destacar que los Estados, acuciados por sus necesidades presupuestarias, tienden a ampliar el catálogo de supuestos en los que una persona puede estar sometida a imposición tanto en forma limitada como en forma ilimitada. Para conseguir dicho propósito, por un lado, se ensancha el ámbito de sujeción de forma ilimitada mediante la selección como puntos de conexión determinantes de la imposición ilimitada unos criterios relativamente amplios y, por otro lado, se introducen en los sistemas impositivos ambas formas de sujeción, tanto ilimitada como limitada, de manera que la riqueza originaria de un determinado Estado sea gravada de una u otra forma.

Esta ampliación de los criterios de sujeción va a dar lugar a supuestos de doble imposición jurídica internacional:

- 1) La amplitud de los puntos de conexión de la sujeción a imposición ilimitada conduzca a que una misma persona esté sujeta por imposición personal en dos Estados al mismo tiempo. El

supuesto puede producirse en el caso de la superposición de los puntos de conexión que suponen integración económica de dos Estados (tales como residencia habitual y centro de intereses vitales), en el caso de estar sometido a obligación ilimitada en un Estado por razón de nacionalidad y en otro Estado por razón de residencia o en el caso de doble nacionalidad de dos Estados que utilizan dicho criterio para someter a imposición ilimitada (supuesto de la persona con doble nacionalidad filipina y estadounidense, por ejemplo).

2) El caso más frecuente es el de la acumulación de imposición causada por la sujeción a imposición ilimitada en el Estado de residencia de la persona y la sujeción a imposición limitada en el Estado de origen de las rentas o de situación del patrimonio.

Los CDI inspirados en los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. proponen soluciones eficaces y realistas para resolver los supuestos de doble imposición jurídica internacional.

2) Determinación de la residencia de las personas:

El art.4 del Modelo de Convenio de 1992 (que no ha sido modificado desde la publicación del Modelo de Convenio de 1977) trata de la cuestión de la residencia de las personas físicas, sociedades y otras agrupaciones de personas.

Según lo establecido en el número 1 del art.4, para poder afirmar que una persona, sociedad o agrupación de personas es residente de uno o ambos Estados-parte en un CDI es necesario remitirse a la legislación tributaria de uno y otro Estados contratantes. Así, el art.4.1 del Modelo de Convenio de 1992 establece que "en el sentido del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" designa a cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado esté sujeto a imposición en ese Estado, por razón de su domicilio, de su residencia, de su sede de dirección o de cualquier otro criterio de naturaleza análoga. En ningún caso, esta expresión incluirá a las personas que están sujetas al impuesto en este Estado por las rentas de fuentes situadas en ese Estado o por el patrimonio que ahí se encuentra".

En consecuencia, debe analizarse, examinarse, la legislación fiscal de cada uno de los Estados contratantes de los CDI y, en función de este examen de la legislación interna de ambos Estados, debe determinarse si la persona de la cual se trata es residente, tiene su domicilio fiscal o tiene su sede de dirección efectiva en ese Estado. Debe utilizarse la legislación fiscal de los Estados parte para determinar si una persona es residente o no, aunque esta utilización de la legislación tributaria interna de los Estados-parte está limitada por el Modelo de Convenio¹⁴⁵.

¹⁴⁵ En nuestro derecho serían los arts.11 y 12 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los arts.8 y 9 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y el art.5 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Este texto, para considerar residente a efectos fiscales a una persona, exige que la legislación interna utilice alguno de los criterios anteriores (residencia, domicilio...) o "cualquier otro criterio de naturaleza análoga", es decir, un criterio que implique una integración dentro del sistema económico y social de un Estado, por oposición a un mero criterio de localización de las rentas.

El límite a la soberanía tributaria introducido por el texto tiene también un sentido negativo al excluir de la condición de residente a las personas que están sujetas a imposición en un Estado contratante exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en el Estado contratante o por el patrimonio que posea en el mismo. De acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 (que constituyen una novedad), este límite se refiere a la persona que aunque "no está domiciliada en ese Estado" (que no está realmente integrada en el sistema económico y social del Estado), sin embargo, es considerada como residente por la legislación interna del Estado contratante pese a estar sometida a imposición por las rentas cuya fuente se sitúa en dicho Estado o por los bienes que ahí se hallan.

Dos son, de acuerdo con los Comentarios, los principales afectados por esta norma:

a) los funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros que despliegan su actividad profesional en el Estado que aplica estos criterios;

b) las empresas bajo control extranjero exentas de impuestos sobre sus rentas de origen extranjero en virtud de regímenes tributarios de favor concebidos para atraer sociedades.

En todo caso, el Comité de Asuntos Fiscales advierte que esta cláusula debe interpretarse de forma restrictiva ya que, de otra manera, el resultado podría ser que se excluyeran del ámbito de aplicación de la misma a todos los residentes de países que aplican el principio único de territorialidad en materia fiscal pese a que la finalidad de la norma sea el impedir la utilización abusiva de los CDI, cuestión de gran transcendencia en el Modelo de Convenio de 1992.

La posible exclusión de determinadas sociedades del ámbito subjetivo de aplicación del CDI al no reunir la condición de "residente" en alguno de los Estados contratantes, no impide a éstos intercambiar informaciones sobre sus actividades, de acuerdo con el art.26 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992.

3) Resultados posibles del examen de la "residencia" de acuerdo con las legislaciones fiscales de los Estados miembros

Los resultados del examen de la legislación fiscal de cada uno de los Estados contratantes puede ser diversa:

3.1) Puede llegarse a la conclusión de que la persona cuya situación se está analizando no es residente de ninguno de los Estados-parte y, por lo tanto, no estará incluida dentro del ámbito subjetivo de aplicación del CDI (art.1 del Modelo de Convenio de 1992) ni podrá reclamar la aplicación de las normas contenidas en el CDI.

3.2) Puede concluirse que una persona es residente de uno solo de los Estados-parte en el CDI. Lógicamente, una vez determinado cuál es el Estado de residencia de la persona, el otro Estado-parte en el CDI será considerado a efectos de aplicación del Convenio como el Estado de origen de determinadas rentas o de situación de una fracción del patrimonio. Este último Estado, aunque pueda someter algunas rentas o algunos bienes a imposición sin ninguna limitación a su soberanía tributaria, tendrá que limitar ésta en el momento de hacer tributar determinadas rentas (art.10 para los dividendos y art.11 para los intereses) o incluso la perderá totalmente para determinadas rentas (beneficios de una empresa de otro Estado contratante sin mediación de establecimiento permanente, art.7, los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, art.8...). Como corolario de la autolimitación a la soberanía fiscal del Estado donde las rentas tienen su origen y donde se hallan alguno de los bienes de la persona, el Estado de residencia de la persona se obliga a eliminar la doble imposición internacional de acuerdo con el método de exención (art.23A del Modelo de Convenio) o de imputación (art.23B del Modelo de Convenio) que haya sido elegido por el CDI y deberá

soportar el coste recaudatorio de la eliminación de la doble imposición jurídica.

3.3) Finalmente, puede producirse que la persona sea residente de ambos Estados-parte en el CDI de acuerdo con la normativa tributaria interna de los dos Estados. En estos casos, habrá que decidir en cuál de los Estados-parte la persona es residente y en cuál de los Estados-parte la persona no es residente, a efectos de aplicación del CDI. Los criterios para resolver la cuestión se hallan en el art.4.2 del Modelo de Convenio, para resolver los conflictos en el caso de las personas físicas y el art.4.3 del Modelo de Convenio en el caso de personas jurídicas.

Las reglas especiales destinadas a determinar cuál será el Estado de residencia de la persona de entre los dos Estados contratantes, para que sean adecuadas, deben cumplir dos exigencias. En primer lugar, el criterio adoptado no debe plantear dudas de que la persona afectada no cumple dicho criterio más que en un solo Estado. En segundo lugar, es necesario que el criterio seleccionado sea tal que haga parecer razonable la atribución al Estado considerado el derecho a exigir el impuesto.

Como primera regla establecida por el Comité de Asuntos Fiscales para determinar cual es el Estado de residencia de la persona física, se ha seleccionado el Estado "donde tienen una vivienda permanente a su disposición" (art.2.1.a) del Modelo de

Convenio de 1992). Este primer criterio establece que la residencia de una persona física se encuentra "allí donde ésta tiene la posesión o disfrute de una residencia habitual". De acuerdo con los Comentarios, para que la residencia habitual implique residencia en un determinado Estado se requiere que aquélla sea permanente, es decir, "que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia, a diferencia del hecho de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que la hagan aparecer como limitada a una corta duración". Por lo tanto, "la permanencia en la residencia es esencial, lo que significa que el interesado debe hacer lo necesario para tener el alojamiento a su disposición todo el tiempo, de una manera continua y no ocasionalmente como para efectuar una estancia que, tenidas en cuenta las razones que la motivaban, está necesariamente ligada a un corto período de tiempo (viaje de placer, viaje de negocios, viaje de estudios, estancia en una escuela, etc.)".

Los Comentarios al art.4.1.a) reconocen que cualquier forma de vivienda debe ser admitida (vivienda unifamiliar o apartamento que sea propiedad del interesado o en alquiler, habitación alquilada con muebles).

Tras haber realizado un análisis de la situación desde el punto de vista de la regla de la vivienda permanente a su disposición, puede llegarse a la conclusión de que la persona física mantiene una vivienda permanente en ambos Estados. En este supuesto se considerará a la persona física como residente del

Estado contratante en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, también denominado "centro de intereses vitales". Este criterio es, lógicamente, un criterio material que exige buscar en los hechos cuál de los dos Estados es aquél con el que los lazos personales y económicos son más estrechos. Para valorar estos lazos personales y económicos hay que estudiar las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales u otras, la sede de sus negocios, el lugar desde el que administra sus bienes. Aunque todas estas circunstancias deben ser examinadas en su conjunto, sin embargo las consideraciones extraídas del comportamiento personal del interesado deben ser tenidas en cuenta de una forma particular.

Una segunda regla ha sido prevista en el art.4.1.b) para el caso:

a) en que una persona física disponga de una residencia habitual permanente en cada uno de los Estados contratantes y no sea posible determinar cual es el centro de los intereses vitales;

b) en que una persona física no disponga de una residencia habitual permanente en ninguno de los Estados contratantes.

Si se produce alguno de estos supuestos, se considerará a la persona física residente del Estado contratante donde la persona física permanezca de forma habitual.

Cuando la persona física disponga de una residencia habitual

en ambos Estados, el hecho de que permanezca de forma habitual en un Estado o en otro provocará que el centro de intereses vitales se encuentre en el Estado donde resida de forma habitual. Según los Comentarios del Modelo de Convenio deberá ser considerada como permanencia de forma habitual no sólo la permanencia en la residencia habitual en el Estado considerado, sino también en cualquier otra parte del territorio del mismo Estado.

En la segunda situación prevista: el caso de una persona física que no disponga de una residencia habitual permanente en ninguno de los dos Estados contratantes (ejemplo de la persona que reside sucesivamente en diferentes hoteles) deben contabilizarse la totalidad de los períodos de estancia en cada uno de los Estados contratantes, sin que sea necesario buscar la razón.

Para apreciar en qué Estado se produce la residencia habitual más larga, las comparaciones deben realizarse en un período de tiempo suficientemente largo para poder apreciar el cumplimiento de la condición de residencia habitual.

Si tras haber recurrido a los criterios anteriores de residencia permanente y de permanencia habitual, no ha sido posible determinar cuál es el Estado de residencia de la persona física (porque la persona permanece de forma habitual en cada uno de los Estados contratantes o no lo hace en ninguno de ellos), se considerará a la persona física residente de aquel Estado del

cual posee la nacionalidad (art.4.2.c). Este es uno de los pocos supuestos en que se utiliza el criterio de la nacionalidad en el Modelo de Convenio de 1992.

Finalmente, la última regla especial propuesta en el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. para determinar cuál es la residencia de una persona física (en el caso de que posea la nacionalidad de ambos Estados contratantes o no posea la nacionalidad de ninguno de los Estados contratantes), es la tarea de confiar a las autoridades competentes la tarea de decidir de común acuerdo, según el procedimiento amistoso en el artículo 25.

Esta solución, prevista como cierre, plantea una serie de dificultades para la persona física interesada como es la inseguridad jurídica en la que puede encontrarse esa persona durante el proceso, que puede durar largo tiempo, que va a culminar con el acuerdo entre los Estados. Cabe la posibilidad, incluso, de que los Estados contratantes no lleguen a un acuerdo sobre cual debe ser el Estado de residencia, ya que el art.25 solamente obliga a los Estados a iniciar conversaciones para llegar a resolver un determinado conflicto.

4) Determinación de la residencia de las personas jurídicas

Además de prever unas reglas especiales para determinar la residencia de las personas físicas, el Comité de Asuntos Fiscales introdujo una regla especial en el número 3 del artículo 4 de los

sucesivos Modelos de Convenio para resolver los posibles conflictos que pudieran plantearse en la determinación de la residencia de las personas jurídicas y otras agrupaciones de personas. De acuerdo con el número 3 del artículo 4, cuando en virtud de la legislación tributaria de ambos Estados contratantes, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante en que se encuentra su sede de dirección efectiva.

Aunque de acuerdo con el parecer del Comité de Asuntos Fiscales será infrecuente que una persona que no sea persona física esté sujeta por razón de residencia en más de un Estado (este caso se podría producir si un Estado otorga la residencia a la sede social, el lugar fijado en los estatutos sociales y el otro Estado otorga la residencia de acuerdo con la sede de dirección efectiva), la realidad es que se han producido numerosas reservas de los Estados a la utilización del criterio de la sede de dirección para resolver los conflictos de doble residencia de personas jurídicas y otras agrupaciones de personas. Varios Estados como Turquía, Canadá y Estados Unidos se reservan el derecho de utilizar como criterio de la residencia el de la sede social establecida en los estatutos sociales. Este último Estado llega, incluso, a anunciar que en el caso de no adopción del criterio de la sede social "no acordarán algunos de los beneficios del Convenio a aquellas sociedades que posean una doble residencia" (esta reserva fue modificada en marzo de 1994 ya que la anterior era aún más restrictiva al anunciar que no se

acordarían ninguno de los beneficios a las sociedades que poseyeran una doble residencia).

La delimitación del concepto de sede de dirección efectiva no es fácil, al imponerse la realidad sobre cualquier concepto jurídico.

Sin embargo, este concepto se halla presente en nuestra legislación, advierte Sanz Gadea¹⁴⁶, tanto en la Ley General Tributaria (art.45.1.b) como en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (arts.8.1 y 9.c) y el Real Decreto 2631/1982 que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (arts.21 a 25). De acuerdo con el art.22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades la dirección efectiva se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios en que concurren las circunstancias reseñadas en ese artículo. Para el supuesto de que no se den todas las circunstancias del art.22, el art.23 desarrolla una serie de combinaciones para determinar cuál será la sede de dirección efectiva, y como último recurso prevalecerá como domicilio fiscal aquél en que radique el mayor valor de los elementos de inmovilizado material de la sociedad, calculados según su valor neto contable. Existe, además, una coordinación entre la legislación fiscal española y la legislación mercantil, ya que tras la Reforma mercantil del año 1989, el art.6 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece que "la

¹⁴⁶ SANZ GADEA, E., *El Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, pp.189-193, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991.

sociedad fijará su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halla el centro de su efectiva administración y dirección o en que radique su principal establecimiento o explotación".

5) Soluciones adoptadas por España en el momento de celebrar los CDI :

Si analizamos los CDI celebrados por España, que siguen los sucesivos Modelos de Convenio de la O.C.D.E., podemos observar cómo siguen en la generalidad de los casos las indicaciones previstas en cuanto al ámbito subjetivo de aplicación. Por lo tanto, para beneficiarse del contenido de los CDI suscritos por España es necesario reunir la doble condición de persona y de residente en uno o en ambos Estados contratantes.

Existen, sin embargo, algunas peculiaridades en algunos Convenios.

5.1) CDI con Austria :

En el CDI entre España y la República de Austria no existe la cláusula final del acuerdo entre los Estados para resolver los problemas de doble residencia, aunque siempre será posible recurrir al procedimiento amistoso de resolución de diferencias previsto en el artículo 25 de dicho CDI (mismo número en los Modelos de Convenio).

5.2) CDI con Bélgica :

El Protocolo al Convenio entre España y Bélgica admite en su número 3 que la expresión "residente de un Estado contratante" incluye también a las sociedades, que no sean sociedades por acciones, que han optado por la sujeción de sus beneficios al impuesto de las personas físicas.

5.3) CDI con Luxemburgo :

Las sociedades holding luxemburguesas reguladas mediante la legislación especial luxemburguesa contenida en la Ley de 31 de julio de 1929, la Ley de 27 de diciembre de 1927 y el Decreto gran ducal de fecha 17 de diciembre de 1928 están excluidas del ámbito de aplicación subjetivo del CDI con Luxemburgo por el párrafo 1 del Protocolo anexo al CDI. Esta exclusión se explica porque dichas sociedades holding luxemburguesas se benefician de un régimen tributario muy atractivo que ha provocado que se canalicen a través de ellas numerosas inversiones a nivel internacional e incluirlas en el ámbito de aplicación del CDI facilitaría la creación de estructuras jurídico-financieras por parte de agentes económicos residentes de otros Estados que, en principio, no deberían beneficiarse de las cláusulas del CDI.

5.4) CDI con Suecia :

También aparecen unas peculiaridades en el CDI entre España

y Suecia como consecuencia de la "norma de los tres años" contenida en el párrafo 53 de la Ley comunal del impuesto sobre la renta. Esta norma somete a obligación personal (ilimitada) de contribuir en Suecia no sólo a los que tienen en dicho Estado su residencia habitual, sino también a aquellos que han dejado de residir en Suecia durante los tres años siguientes a aquél en que por última vez, fueron residentes en Suecia. Como consecuencia de la existencia de esta norma de la legislación interna sueca, se introdujo en el número 3 del artículo IV del CDI una cláusula según la cual si la misma persona resultare residente en Suecia en virtud de la "norma de los tres años" y también residente en España, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes determinarán la residencia de esa persona de común acuerdo. Esta norma es modificada por el número 2 del Protocolo anexo al CDI, según el cual el número 3 del artículo IV del CDI se aplica "solamente a los nacionales suecos que se trasladen (a España) desde Suecia y se limitan a los primeros tres años contados desde el día de su partida".

5.5) CDI con Estados Unidos y Bulgaria :

Mención aparte merece el contenido de los CDI entre España y Estados Unidos y entre España y Bulgaria. Las cláusulas contenidas en dichos CDI, que resultan originales respecto a los anteriores, se explican por el vínculo elegido por el legislador en Estados Unidos y en Bulgaria para someter a imposición personal, ilimitada sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas. El legislador ha elegido en esos sistemas

tributarios el vínculo político, la nacionalidad como criterio para someter a imposición ilimitada. En consecuencia, los nacionales de esos Estados estarán obligados a tributar en el Estado cuya nacionalidad posean por la totalidad de las rentas que obtengan y por la totalidad de su patrimonio, sea cual sea su residencia, el lugar donde desarrollen sus actividades económicas y sociales. Además, los residentes en Estados Unidos estarán obligados también a tributar de forma ilimitada en ese Estado por la totalidad de las rentas o patrimonio que obtengan o posean.

5.5.1) CDI con Estados Unidos :

Para realizar un análisis preciso del CDI entre España y Estados Unidos es conveniente recordar una serie de notas acerca de los criterios de sujeción a imposición sobre la renta en el sistema tributario americano.

Según las normas tributarias norteamericanas existen dos criterios que en el caso de cumplirse significan la sujeción a imposición ilimitada por la totalidad de las rentas. El primero de estos criterios es el de la nacionalidad, el vínculo político que une a una persona a un determinado Estado. En virtud de este criterio, todos los ciudadanos americanos, sean o no residentes en Estados Unidos, están obligados a tributar ante la Administración tributaria americana por la totalidad de las rentas percibidas cualquiera que sea el origen de las mismas. El segundo de estos criterios es el de la residencia que, si se

produce también, da lugar al nacimiento de una obligación ilimitada de contribuir. Existen diversos supuestos que dan lugar a la adquisición de la residencia fiscal en EEUU. Estos supuestos, que requieren la permanencia en el territorio de EEUU, son los de existencia de residencia permanente legal (acreditada por la posesión de la "carta verde") o de presencia física en EEUU lo suficientemente larga como para entender que ésta es substancial. Se entiende que la presencia es substancial si durante el año en curso se permaneció en EEUU, al menos, durante 31 días y, además, existió tal permanencia durante, al menos, 183 días en tres años consecutivos ¹⁴⁷.

Pese a la originalidad que representa la utilización del criterio de la nacionalidad para dar lugar al nacimiento de la obligación ilimitada sobre la renta, los EEUU han adoptado, siempre, una posición de defensa de ese criterio tanto en el momento de aprobarse los Modelos de Convenio como en el momento de suscribir cada uno de los CDI.

Aunque el ámbito de aplicación previsto en los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. es el de "las personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes" (art.1), EEUU se ha opuesto al criterio propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales y ha formulado, siempre, reservas al art.1 sosteniendo su "derecho a someter a imposición a sus ciudadanos y a sus residentes (con

¹⁴⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., El ámbito subjetivo del Convenio entre España y Estados Unidos, en Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, pp.153-160, Ed.Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

determinadas excepciones), con independencia de las disposiciones del Convenio". Con arreglo a tal filosofía, en los CDI celebrados, incluido el celebrado por España, se utilizan tanto el criterio de la residencia como el criterio de la nacionalidad para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de los mismos.

Lógicamente, el resultado de la utilización de un doble criterio será una ampliación del ámbito subjetivo de aplicación del CDI.

Así, de acuerdo con el art.1 número 1, el CDI entre España y Estados Unidos se aplica a "las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes" y de acuerdo con el número 3 del mismo artículo "un Estado contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el artículo 4-residencia-), y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiera entrado en vigor".

Para determinar qué se entiende por "residente" en un Estado contratante, el art.4 del CDI se remite, como hace el Modelo de Convenio, a la legislación interna de los Estados contratantes. Por lo tanto, son residentes en EEUU aquéllos que son residentes permanentes de forma legal (poseedores de la "carta verde") y aquéllos que tienen una presencia substancial en dicho país.

Además, en el caso de EEUU, el concepto de residencia fiscal se amplía considerablemente por medio del Protocolo al CDI. El

Protocolo dispone en su punto 5 que "a los efectos del ap.1 del art.4 (determinación de a quién se considera residente fiscal de un Estado) un ciudadano de los EEUU o un extranjero con permiso de residencia permanente en los EEUU (titular de carta verde) se considerará residente de los EEUU sólomente si la persona física tiene una presencia substancial en los EEUU o si debe ser considerada residente de los EEUU, y no de otro país con arreglo a los subapartados a) y b) del ap.2 de este artículo". Estos subapartados otorgan la residencia en un Estado cuando en ese Estado se tiene una vivienda permanente a disposición, o, se encuentre el centro de intereses vitales, o en defecto de ambos criterios, donde se viva habitualmente.

Cuando se aplica el criterio de la ciudadanía por parte de Estados Unidos debe ser tenido en cuenta el número 1 del Protocolo que incluye dentro del término "ciudadano" "a quien poseyendo esa condición anteriormente la hubiera perdido con el objeto principal de eludir la imposición, pero ello sólo durante un período de diez años a partir de tal pérdida". Pese a que la amplitud del precepto se mitiga con limitaciones de carácter subjetivo y personal (intención de eludir la imposición en EEUU) y otra temporal (se fija un período máximo de 10 años a partir de la pérdida de la ciudadanía americana), resulta dicho precepto muy criticable, para De la Villa Gil ¹⁴⁸, ya que a la dificultad intrínseca derivada de la calificación de una conducta subjetiva, enraizada, a veces, en lo más íntimo de la persona, se une la

¹⁴⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.155.

dudosa legitimidad que las autoridades fiscales de un país ostentan para entrometerse en tan complejo y personalísimo terreno.

Para el caso de la existencia de doble residencia fiscal, el CDI entre España y Estados Unidos reproduce las reglas especiales previstas por el Comité de Asuntos Fiscales para la resolución de estos conflictos.

En cuanto a las personas jurídicas, el número 5 del Protocolo amplía el límite de aplicación subjetivo del Convenio pues considera residentes fiscales de los Estados contratantes, no sólo a las sociedades de personas, herencias yacentes o fiducias, sino también a los propios Estados y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Cuando se produzca la doble residencia fiscal de las entidades que no sean personas físicas, en lugar de utilizar el criterio de la sede de dirección efectiva, se intenta que las Administraciones fiscales de ambos Estados lleguen a acuerdos.

En el caso en que no pueda alcanzarse acuerdo sobre la residencia de las entidades que no sean personas físicas, no serán consideradas residentes de ninguno de los Estados contratantes (con las circunstancias que de ello se derivan), excepto respecto de los pagos calificados como dividendos (art.10), intereses (art.11) y cánones (art.12).

5.5.2) CDI con Bulgaria :

El CDI entre España y Bulgaria presenta también una peculiaridad respecto al ámbito subjetivo de aplicación. En efecto, de acuerdo con la letra a) del artículo 1.2 del CDI se consideran residentes de Bulgaria, las personas físicas que sean nacionales de la República Popular de Bulgaria, independientemente de la existencia o no de integración en las relaciones económicas y sociales de aquel país. Se utiliza el criterio de la nacionalidad para determinar el sometimiento de forma ilimitada a las normas tributarias búlgaras. Sin embargo, la Administración tributaria española utilizará el criterio de residencia de acuerdo con las disposiciones contenidas en la normativa interna que regula los impuestos directos (art.2.1.b).

Por lo tanto, será posible que se produzcan numerosos supuestos de doble residencia en el caso de nacionales búlgaros que residen habitualmente en España, por lo que el mismo artículo 2 establece reglas especiales para resolver los supuestos de residencia en los dos Estados contratantes: residencia en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales) y, subsidiariamente, se resolverá la cuestión mediante acuerdo amistoso.

Hemos visto, a lo largo de este epígrafe, como el ámbito subjetivo de aplicación del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de 1992, al igual que los Modelos de Convenio anteriores, viene delimitado por el doble requisito de ser

"persona", es decir, entidad que sea considerada como sujeto pasivo, "unidad imponible" de impuestos directos, y por el requisito de ser "residente en uno o en ambos Estados contratantes", es decir, persona que en virtud de la legislación de uno de los Estados parte en un CDI está sujeto a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. El reunir ambas condiciones significa entrar dentro del ámbito subjetivo de aplicación de las disposiciones contenidas en el Modelo de Convenio.

Por lo tanto, para saber si una determinada "persona" puede beneficiarse de las cláusulas del Modelo de Convenio es necesario examinar la legislación de ambos Estados contratantes. El resultado del examen puede ser el siguiente:

-La persona no es residente de ninguno de los Estados contratantes y no entra, por lo tanto, en el ámbito de aplicación del CDI.

-La persona es residente de uno sólo de los Estados contratantes que será considerado como Estado de residencia a efectos de aplicación del CDI. El otro Estado contratante será considerado como Estado de origen de las rentas o de situación de los bienes.

-La persona resulta residente de ambos Estados contratantes y para resolver este conflicto se utilizan los criterios contenidos en el artículo 4.2 para las personas físicas (vivienda permanente a su disposición, centro de intereses vitales, Estado de permanencia habitual, nacionalidad y, por último, el acuerdo

entre los Estados para determinar la residencia) y el art.4.3 para las personas que no sean personas jurídicas (sede de dirección efectiva).

El cumplimiento de los requisitos para estar incluido en el ámbito de aplicación subjetivo del CDI significa poder beneficiarse de las disposiciones contenidas en aquél y poder beneficiarse de un régimen impositivo, acordado entre los Estados, que evita la doble imposición jurídica internacional.

Las medidas previstas en el Modelo de Convenio, que incluyen la pérdida del poder de gravar determinadas rentas para el Estado de origen de las mismas o la limitación del poder de gravar determinadas rentas por el Estado de origen (es el caso de los dividendos e intereses que el Estado de origen de dichas rentas puede someter a un límite porcentual previsto inicialmente en el Modelo de Convenio y concretado en el CDI) conjugadas con las normas que obligan al Estado de residencia del receptor a eximir de la obligación de tributar las rentas que han sido ya gravadas en el Estado de origen o a deducir de la cuota tributaria del impuesto en el Estado de residencia las cantidades abonadas como impuesto en el Estado de origen de dichas rentas, significan una clara ventaja para las personas físicas, personas jurídicas u otras agrupaciones de personas que quedan sometidas a dicho régimen, especialmente respecto de las personas que no pueden beneficiarse de dicho régimen.

A estas ventajas deben añadirse otras que aparecen no sin

cierta frecuencia en los CDI suscritos por los Estados, tales como la posibilidad de imputación no sólo de los impuestos efectivamente pagados sino también de los impuestos que no han sido efectivamente pagados al existir algún tipo de deducción o bonificación que beneficiase a dichas rentas, o al someter algunas rentas, como los intereses de Deuda pública, únicamente en el Estado donde resida el deudor de las mismas que las gravará, como máximo, a un tipo limitado por el CDI.

La suma de estas ventajas hace muy atractiva la posibilidad de beneficiarse de las cláusulas contenidas en los CDI que siguen los Modelos de Convenio de la O.C.D.E., por lo que determinados agentes económicos que, en principio, no podrían beneficiarse de los derechos contenidos en los CDI al ser residentes de terceros Estados a dicho CDI intentan reunir las condiciones necesarias para hallarse en el ámbito de aplicación del texto. Estas entidades, residentes en Estados que carecen de una política de tratados muy desarrollada o que han suscrito Tratados que resultan poco atractivos para sus residentes, crean Entidades jurídicas en un Estado, principalmente con el objetivo de conseguir las ventajas de tipo fiscal previstas en los Convenios celebrados por el Estado donde ha sido creada la Entidad y a las cuales no hubieran tenido derecho.

Estas operaciones realizadas para entrar dentro del ámbito de aplicación de un determinado CDI han sido consideradas con desconfianza y reserva por el Comité de Asuntos Fiscales. Esta Institución ya reaccionó ante el fenómeno con la publicación del

Modelo de Convenio de 1977, en el cual introdujo la cláusula del "beneficiario efectivo" en los artículos referidos a los dividendos (art.10), intereses (art.11) y cánones (art.12) y las disposiciones relativas a las sociedades de artistas (art.17.2).

Sin embargo, la subsistencia de supuestos de "utilización incorrecta de los CDI" han impulsado al Comité de Asuntos Fiscales a sugerir, a través de los Comentarios al art.1 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E., una serie de cláusulas que podrían ser incluidas por los Estados en el momento de celebrar nuevos CDI o de revisar los CDI ya existentes para evitar la utilización abusiva de los CDI.

Estas cláusulas serán objeto de estudio a continuación.

III.A.1.c. Medidas sugeridas para evitar el "treaty shopping" :

El artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE (en cualquiera de sus ediciones) a la hora de delimitar el ámbito personal de aplicación del Modelo determina que el mismo será aplicable a las personas físicas, jurídicas o agrupaciones de personas residentes de uno u otro de los Estados contratantes.

Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales siempre se ha mostrado preocupado por el hecho de que una persona que en principio no tiene derecho a la aplicación del CDI, es decir, una persona que no es residente de uno u otro de los Estados

contratantes y que, por lo tanto, no tiene derecho a beneficiarse de las cláusulas de los CDI, intente beneficiarse de dichas cláusulas.

Esta preocupación por la cuestión se reflejó en el Informe de 1987 titulado "Evasión y fraude fiscal internacional", cuyo contenido ha quedado reflejado en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de 1992.

A continuación veremos cuales son los supuestos más frecuentes de treaty-shopping para explicar a continuación cuáles son los mecanismos sugeridos en los Comentarios para evitar este fenómeno.

1. Supuestos más frecuentes de "treaty-shopping" :

El "treaty-shopping" es definido por Cavestany Manzanedo¹³⁹ como el fenómeno que se produce cuando "residentes de un tercer Estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países firmantes del tratado con la finalidad de acceder a las reducciones de impuestos derivadas del convenio, a las que no habrían tenido derecho de actuar directamente. Esta estrategia es favorable al inversor porque no suele existir un tratado entre el país de procedencia de las rentas y el país del inversor o, de existir, éste es menos beneficioso".

¹³⁹ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., El treaty-shopping en el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, pp.6-21, pág.7.

La entidad jurídica que sirve como presupuesto personal para la aplicación del Convenio al que no se tendría derecho inicial a beneficiarse, puede ser tanto una persona jurídica, como una sociedad de personas o "un trust" o una sociedad similar. Se ha denominado este tipo de sociedades "sociedades canal" ("société relais", "conduit companies" en los Comentarios).

La entidad jurídica que actúa como una intermediaria entre el inversor residente en un Estado y los activos en los que se materializa la inversión localizados en otro Estado debe beneficiarse en el Estado de residencia de un régimen tributario favorable, especialmente en materia de rentas del capital mobiliario y de ganancias de capital sobre participaciones sociales (exención de dividendos recibidos de filiales, ausencia de retenciones sobre los dividendos abonados, exención de gravamen de las plusvalías realizadas...). Por ello, la entidad escogida se encuentra favorecida por la legislación interna del Estado de residencia y también puede beneficiarse, desde el punto de vista externo, por el CDI.

El Estado de la fuente de las rentas, generalmente rentas de capital mobiliario, se encuentra muy perjudicado por estos montajes ya que debe aplicar tipos reducidos en la fuente e, incluso, puede quedar obligado a dejar exentos los dividendos pagados por una filial a su matriz.

Los supuestos más frecuentes de uso de "sociedad canal" son:

1.1) "Canal directo" :

Una sociedad residente del Estado A recibe del Estado B dividendos, intereses o cánones. De acuerdo con el convenio fiscal celebrado entre el Estado A y el Estado B, la sociedad residente en A solicita al Estado B una exoneración total o parcial de la retención en la fuente operada por este Estado.

La sociedad A pertenece exclusivamente a un residente de un Estado tercero que no puede beneficiarse de las disposiciones del Convenio firmada entre los Estados A y B, y ha sido constituida con el único objetivo de beneficiarse de las ventajas previstas por el Convenio y, por ello, le ha sido transferida la titularidad sobre los activos y derechos generadores de los dividendos, intereses y cánones.

Es posible, que en el caso de los dividendos, queden eximidos de gravamen en el Estado de la fuente B por razón del Convenio entre el Estado A y el Estado B y en el Estado A en virtud del régimen de las sociedades matriz-filial prevista en la legislación interna del Estado A.

1.2) Sociedades canal en varios escalones ("Stratégie du tremplin", "stepping stones companies") :

La situación es la misma que en el ejemplo anterior pero la sociedad residente del Estado A está íntegramente sujeta al

impuesto en ese Estado.

Para evitar que se produzca el gravamen efectivo en el Estado A, la sociedad abona una cantidad elevada de intereses, comisiones, remuneraciones de servicios y gastos similares a una sociedad perteneciente al mismo grupo residentes en el Estado C. Estos pagos son deducibles respecto de los beneficios de la sociedad establecida en el Estado A y reducen, por consiguiente, la base imponible de ésta.

Los beneficios generados en el Estado C también quedan, finalmente, exentos de gravamen ya que disponen, allí, de un régimen fiscal particular.

Estas son las estrategias fundamentales de utilización abusiva de los Convenios. Tales estrategias han parecido incorrectas al Comité de Asuntos Fiscales por las razones que, a continuación expondremos.

2. Razones para luchar contra las fórmulas de "treaty shopping" :

La situación descrita anteriormente le pareció incorrecta al Comité de Asuntos Fiscales por varios motivos :

a) Las ventajas concedidas por el convenio concluido entre los dos Estados benefician económicamente a personas que son

residentes de un tercer Estado, lo que no estaba previsto por los Estados contratantes, lo que rompe el principio de reciprocidad internacional y rompe, además, el equilibrio de sacrificios consentidos por las partes contratantes en un Convenio fiscal.

Nosotros creemos que cuando un Estado establece, en virtud de su soberanía tributaria, un régimen especialmente atractivo para la realización de inversiones en otros Estados a través de sociedades (holdings, de inversión...) residentes en ese Estado y extiende al máximo su red de CDI, lo hace con el objetivo de atraer la inversión proveniente de Estados terceros y canalizar dichas inversiones a través de las sociedades creadas con un régimen fiscal favorable.

Uno de los dos Estados contratantes busca romper el equilibrio de sacrificios fiscales propio de todo CDI, mediante la atracción de inversores provenientes de terceros Estados que van a provocar un aumento de las reducciones impositivas en la fuente sobre las rentas del capital mobiliario en el Estado de origen de las rentas sobre lo previsto por este Estado en el momento de celebrar el CDI.

b) Una renta que atraviesa las fronteras puede quedar totalmente exonerada de gravamen o ser objeto de un gravamen reducido y esto de una manera en que no había sido querida por los Estados contratantes.

Esta situación es "inadmisible" para el Comité de Asuntos

Fiscales, porque la concesión por un Estado de las ventajas previstas en un Convenio está motivada, generalmente, por el hecho de que la renta en cuestión esté sometida a imposición en el otro Estado o al menos estar sometida a un régimen fiscal normal.

Este argumento emitido por el Comité de Asuntos Fiscales consideramos que se dirige a condenar los regímenes internos establecidos por los Estados que resultan muy beneficiosos para algunas rentas.

c) El Estado del destinatario final de la renta carece de incentivos para concluir un Convenio con el Estado de la fuente, ya que sus propios residentes pueden aprovecharse indirectamente de las ventajas concedidas por el Estado de la fuente sin que el Estado de residencia tenga obligación de conceder ventajas equivalentes.

A pesar de la posición del Comité de Asuntos Fiscales contra las estrategias de evasión fiscal ideadas para que un residente de un tercer Estado pueda beneficiarse de las cláusulas de los CDI celebrados entre Estados terceros, los mecanismos de lucha contra esta situación no van a reflejarse en el articulado de los Modelos de Convenio sino en los Comentarios a los mismos.

3. Tratamiento del "treaty shopping" en los Comentarios a los Modelos de Convenio :

La preocupación por los mecanismos del "treaty shopping", hemos visto, no comienza con la preparación del Modelo de Convenio de 1992, sino que ya estaba presente en el momento de elaborar el Modelo de Convenio de 1977 y, lógicamente, queda reflejada en los Comentarios incluidos en el mismo.

3.1) El tratamiento del "treaty shopping" en el Modelo de Convenio de 1977 :

De acuerdo con el art.1 de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE entran dentro del ámbito personal de aplicación del mismo "las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes".

Por lo que se deduce que para poder beneficiarse del contenido del Modelo de Convenio se había de cumplir el requisito de ser "persona" (definido en el art.3.1.a) y b) del Modelo) y el de ser "residente" (definido en el art.4 del Modelo).

El Comité de Asuntos Fiscales en el Informe advierte que el cumplimiento de estos requisitos puede servir para limitar el disfrute incorrecto de los beneficios del Convenio, en determinadas supuestas de utilización de sociedades canal.

Así, si la sociedad canal tiene como base jurídica la de una

sociedad de personas o de un "trust" que no es reconocido como "persona" a efectos de aplicar el CDI, entonces podrá negar el disfrute a dichas entidades de los beneficios del convenio.

Si la sociedad canal no cumple los requisitos necesarios para que sea considerada "residente" tampoco podrá beneficiarse de las reducciones impositivas contenidas en el Modelo.

Cavestany Manzanedo¹⁴⁰ advierte que, tanto las condiciones de "residencia" y de personalidad aquí examinadas como la introducción de la cláusula del "beneficiario efectivo" en los artículos que regulan las rentas del capital mobiliario (dividendos, art.10; intereses, art.11; cánones, art.12) introducidos en el Modelo de Convenio de 1977, son medios que van a servir de poco desde la perspectiva de la lucha contra la utilización indebida de un convenio", ya que la sociedad canal intentará tomar todas las precauciones posibles para cumplir con los requisitos de los artículos 3 y 4 y ser considerada, por consiguiente, como una persona residente en el Estado canal o por la falta de información que normalmente existe en el país de la fuente sobre el beneficiario efectivo de las rentas del capital mobiliario.

Finalmente, en los Comentarios al art.1 contenidos en el Modelo de Convenio de 1977 se sugiere a los Estados como medio para evitar la evasión fiscal internacional que durante las

¹⁴⁰ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pág.8.

negociaciones bilaterales de un Convenio, los Estados acuerden la no aplicación, en ciertos casos, de las reducciones fiscales o que se advierta de la posibilidad de que el convenio no impida la aplicación de las disposiciones existentes en sus legislaciones internas para luchar contra el fraude fiscal.

Ni el articulado ni los Comentarios del Modelo de Convenio de 1977 fueron remedios eficaces para atajar el problema del "treaty shopping". Esta situación motivó la redacción del Informe sobre "La evasión y el fraude fiscal internacional" por el Comité de Asuntos Fiscales que ha inspirado los Comentarios del Modelo de Convenio de 1992.

3.2) El tratamiento del "treaty shopping" en el Modelo de Convenio de 1992 :

Se mantienen en el Modelo de Convenio de 1992 los mecanismos anteriormente señalados para evitar la utilización abusiva de los CDI, es decir, la cláusula del "beneficiario efectivo" en las rentas del capital mobiliario (número 2 del artículo 10, número 2 del artículo 11 y número 1 del artículo 12) y las disposiciones relativas a las sociedades de artistas (número 2 del artículo 17).

Sin embargo, como consecuencia de la redacción del Informe antes enunciado se han modificado extraordinariamente los Comentarios al art.1 del Modelo de Convenio de 1992.

Es necesario advertir que los Comentarios que han sido introducidos por el Comité de Asuntos Fiscales no explican ninguno de los términos que aparecen en el Modelo de Convenio, no dan ninguna interpretación de las cláusulas del texto sino que propone una serie de soluciones para evitar la utilización abusiva de los CDI por personas que carecen de derecho para ello. Dichas soluciones deben ser incluidas por los Estados en el momento de celebrar las conversaciones unilaterales destinadas a negociar un nuevo CDI o a renegociar un CDI anteriormente celebrado.

Los efectos de estos Comentarios se producirán en el futuro pero no producirán efectos para los CDI celebrados con anterioridad a la publicación del Convenio de 1992.

Los Comentarios subrayan esta idea afirmando que "ningún texto definitivo ha sido establecido, ninguna recomendación estricta ha sido formulada en cuanto a las circunstancias en las cuales los textos definitivos debían aplicarse y no se ha aportado ninguna lista exhaustiva de las medidas correctoras susceptibles de ser adoptadas" ¹⁴¹.

En el caso de que un Estado considere inaceptables las prácticas de "treaty shopping" que ha de padecer puede denunciar el CDI que hubiera celebrado (de acuerdo con el art.30 del Modelo de Convenio) y renegociar un nuevo CDI incluyendo las cláusulas

¹⁴¹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.26.

destinadas a evitar el "treaty shopping" que estime oportunas.

Los Comentarios parten de la constatación de que la extensión de la red de Convenios de Doble Imposición ha favorecido la realización de maniobras, empleando construcciones jurídicas artificiales con el objetivo de aprovechar a la vez las ventajas fiscales previstas por ciertas legislaciones internas y de las reducciones impositivas previstas en los CDI.

Hemos visto que los Comentarios son prudentes a la hora de presentar las medidas ideadas para evitar el "treaty shopping" que constituyen meras "indicaciones" para los responsables encargados de los CDI de los posibles mecanismos aplicables. Tal prudencia puede explicarse por el reconocimiento de la dificultad que las autoridades fiscales encontrarán en cada caso particular para distinguir las construcciones jurídicas legítimas de las construcciones jurídicas ilegítimas; las construcciones jurídicas que se explican por motivos económicos o financieros válidos de las construcciones jurídicas existentes únicamente por motivos fiscales.

Por lo tanto, en el momento de establecer negociaciones bilaterales los representantes de los Estados deben introducir las medidas necesarias para evitar el "treaty shopping" pero de una forma prudente para no perjudicar las actividades económicas legítimas.

Las medidas propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales

pueden dividirse en dos grupos: en primer lugar, la remisión a las medidas internas destinadas a evitar el abuso de los Convenios de Doble Imposición y, en segundo lugar, las cláusulas sugeridas para que sean introducidas en los Modelos de Convenio (de transparencia, de exclusión, de efectiva tributación, de canalización) en los Modelos de Convenio efectivamente celebrados. A continuación estudiaremos las diferentes soluciones propuestas.

3.2.1) Remisión a la legislación interna :

Cada vez se produce con mayor frecuencia la inclusión en la normativa interna de los Estados de normas destinadas a evitar la utilización abusiva de CDI como pueden ser la primacía del fondo sobre la forma o de imputación a las matrices de los beneficios obtenidos por los filiales situadas en determinadas Estados, aunque éstos no hayan sido efectivamente distribuidos¹⁴².

La cuestión que puede plantearse es si estas normas internas de los Estados contratantes pueden utilizarse para combatir el uso abusivo de un Convenio o si, por el contrario, debe entenderse que no pueden extrapolarse más allá de su propia legislación nacional.

¹⁴² Medidas como éstas existen en Estados Unidos, Francia, Canadá, Alemania, el Reino Unido y Japón y últimamente han sido introducidas en España por los arts.2 y 9 de la Ley 42/1994 de Medidas Fiscales.

Para Cavestany se ha producido un cambio de opinión en el seno del Comité de Asuntos Fiscales: así, puede sostenerse que hasta la publicación de los Comentarios al Modelo de 1992, la OCDE era contraria a extender la aplicación de las medidas anti-elusión nacionales al ámbito de relaciones que estaba cubierto por un Convenio de Doble Imposición.

Esta posición se apoyaba en la superioridad de la norma de origen internacional sobre la norma interna. Por lo tanto, si un Convenio no recogía expresamente la posibilidad de aplicar las normas anti-abusivas internas y el receptor de la renta cumplía las condiciones establecidas en el Convenio para obtener sus beneficios no subsistía la posibilidad de aplicar las normas anti-elusión del Estado de donde procediera la renta.

Sin embargo, sostiene la autora que de acuerdo con los Comentarios del Modelo de 1992 no habría ningún inconveniente en utilizar las disposiciones anti-elusoras de las legislaciones internas siempre que la aplicación de las disposiciones nacionales no lleve a resultados de doble imposición internacional, en cuyo caso existiría una violación clara del espíritu del Convenio, y se apliquen a situaciones abusivas y no a verdaderas actividades empresariales como las de producción, comerciales o de prestación de servicios, ejercidas en el mismo país del que la sociedad es residente y gravadas a un tipo similar al del país último de residencia del inversor ¹⁴³.

¹⁴³ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pág.19.

Es necesario matizar esta conclusión afirmando que los Comentarios al artículo 1 del Modelo no se decantan por ninguna de las opiniones confrontadas (la inclusión de las cláusulas anti-abusivas de forma implícita entre las cláusulas del CDI o la exclusión de la aplicación de las cláusulas anti-abuso de origen interno si tal posibilidad no se contempla expresamente en el CDI efectivamente celebrado), lo cual nos parece muy criticable ya que no se aporta ninguna seguridad jurídica al contribuyente y demuestra que el Modelo de Convenio carece de madurez suficiente (debería haberse publicado cuando los Estados hubieran llegado a una solución sobre una cuestión tan importante)¹⁴⁴.

Sin embargo, los Comentarios introducen una serie de reflexiones que no carecen de interés. Además de insistir que las medidas anti-abuso no deben ser contrarias al espíritu del Modelo que es el de evitar la doble imposición internacional ni afecten a actividades económicas legítimas (prestaciones normales de servicios o comerciales), los Comentarios añaden que las medidas dirigidas contra el abuso no deben aplicarse a países en los cuales el nivel de imposición es comparable al del Estado de residencia del contribuyente.

Esta última consideración nos parece muy interesante ya que la inmensa mayoría de los mecanismos de creación de "sociedades

¹⁴⁴ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.25. "Ha abierto muchos interrogantes, algunos inquietantes, a la espera de maduración".

canal" o de "vaciado de beneficios" se apoyan en CDI celebrados entre Estados desarrollados con un nivel impositivo similar y elevado y en la legislación interna de uno de los Estados que, a pesar de que la presión fiscal general es elevada, beneficia unas determinadas actividades fiscalmente. En consecuencia, como los Estados contratantes tendrán un similar nivel impositivo no se aplicarán prácticamente nunca las medidas anti-abuso.

Finalmente, hemos de señalar que los Comentarios exigen para la aplicación de las medidas anti-abuso la existencia de una prueba evidente de un uso abusivo de los Convenios. Es la Administración fiscal quien tiene la carga de la prueba de la existencia de un montaje abusivo.

Nosotros sostenemos la imposibilidad de aplicar las medidas contenidas en la legislación interna de los Estados Contratantes en razón del principio de jerarquía normativa y de seguridad jurídica.

Al ser los CDI tratados internacionales les son de aplicación las cláusulas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 que declara en su artículo 26 que "Todo tratado en vigor obliga a las Partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" y en su artículo 27 dice que "una parte no podrá invocar las disposiciones de su Derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado

La superioridad de los Tratados desde el punto de vista del Derecho Internacional es evidente. Pero desde del punto de vista del Derecho Interno la cuestión depende de la posición del Estado que puede considerar válido en el ordenamiento interno del Estado el tratado tan pronto ha sido concluido y entrada en vigor en el plano internacional y la posición que exige, para que el Convenio sea obligatorio en el ámbito interno del Estado, que sea incorporado al mismo formalmente mediante una ley, de lo que resulta que el contribuyente en este caso sólo se amparará en la ley interna que formalmente incorpora lo convenido en el ámbito internacional.

La consecuencia de estos sistemas de incorporación de los Tratados al derecho interno se apreciará en cuanto al rango de los tratados en la jerarquía normativa del Estado, que puede ser la primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sea su incorporación con las normas internas ¹⁴⁶.

En la mayoría de las normas constitucionales¹⁴⁷ se concede la primacía al Derecho internacional sobre el derecho interno.

¹⁴⁵ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.126-131.

¹⁴⁶ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., **Problemática general que suscita la aplicación del Convenio**, en **Estudios del Convenio entre España y Estados Unidos**, Valencia, 1991, pp.17-33.

¹⁴⁷ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., **Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista...**, pág.45.

En nuestro sistema de fuentes ninguna regla interna posterior al Convenio puede alterar lo convenido en éste, que mantendrá su vigencia hasta tanto sea modificado o denunciado (art.96.1 Constitución Española de 1978)¹⁴⁸.

Los Tratados Internacionales y entre éstos los Convenios de Doble Imposición introducen una serie de normas que contienen unas obligaciones y derechos que vinculan a los Estados contratantes y a los particulares que entran dentro del ámbito de aplicación de aquéllos, al ocupar un rango superior dentro de la jerarquía normativa los CDI respecto de las normas de origen interno.

La supremacía de las normas de origen internacional sobre las normas internas se refleja en el hecho que los derechos creados por los textos jurídicos internacionales no pueden ser limitados ni alterados por las normas de origen interno.

Si una persona física, jurídica o agrupación de personas cumple los requisitos contenidos en el texto del CDI que le autorizan a exigir una reducción o exención impositiva al Estado contratante del que no posea la residencia a efectos de aplicación del CDI, este Estado no puede negarle tales derechos en base a normas de origen interno, creadas por su propia soberanía.

¹⁴⁸ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., Problemática general que suscita..., pp.29-30.

Por otro lado, la seguridad jurídica del contribuyente se encontrará en una situación muy precaria si la aplicación de las normas contenidas en los CDI depende exclusivamente de la voluntad unilateral del Estado que puede, en cualquier momento, modificar la normativa interna e introducir cláusulas anti-abusivas que se apliquen en lugar de las normas del Tratado internacional.

De esta manera se rompe el equilibrio entre las recíprocas concesiones entre los Estados y la confianza mutua en que se basa un Convenio de Doble Imposición. Si, además, dentro del CDI existe alguna de las cláusulas sugeridas para evitar el uso abusivo del mismo sugeridas por el Modelo de Convenio, no cabe, en ningún caso, aplicar otras medidas que, posteriormente, sean introducidos por uno de los Estados Contratantes.

Además de esta referencia a la posibilidad de utilizar la normativa interna introducida por el Comité de Asuntos Fiscales en los Comentarios, se sugiere la introducción de cláusulas destinadas a evitar la aplicación del CDI a personas que, en principio, no tienen derecho a la aplicación del mismo.

3.2.2) Cláusulas destinadas a excluir la aplicación del articulado del CDI en determinadas circunstancias :

Son varias las cláusulas introducidas en los Comentarios para evitar la aplicación de los CDI efectivamente celebrados en

determinadas circunstancias.

3.2.2.1) Cláusula de transparencia ("The look-through approach", "Clause de transparence") :

El método de transparencia permite disfrutar de los beneficios de un Convenio a una entidad solamente cuando el capital de la misma pertenece directa o indirectamente residentes del mismo Estado que la entidad¹⁴⁹.

Esta cláusula pretende limitar la aplicación del Tratado a los residentes últimos de uno o de ambos Estados contratantes levantando el velo de las compañías o sociedades intermediarias¹⁵⁰.

Se sugiere la siguiente redacción de la cláusula:

"Una sociedad que es residente de un Estado contratante no tendrá derecho a una reducción de impuestos en el otro Estado contratante con respecto a cualquier renta, ganancia o beneficio a menos que su capital no pertenezca ni sea controlado, directamente o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea el Estado en que ellas residan, por personas que no sean residentes del primer Estado".

Será necesario, también, determinar a partir de qué

¹⁴⁹ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pág.10.

¹⁵⁰ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.27.

porcentaje del capital se considera que una sociedad pertenece o no a residentes o cuándo se considerará que una sociedad está controlada por no residentes.

La doctrina¹⁵¹ ha sido muy crítica con esta cláusula ya que frente al aspecto positivo que significa su sencillez y su lógica, se enfrenta a verdaderos inconvenientes.

Entre sus defectos destaca su contradicción con el principio admitido en los sistemas jurídicos de los países miembros de la OCDE, de la personalidad jurídica de las sociedades, diferente de la personalidad de sus accionistas y que aparece reconocida en el art.3.1.b) del Modelo. Una sociedad se considera, por consiguiente, como una persona diferente y totalmente separada de sus accionistas. La cláusula de transparencia iría en contra de este principio generalmente aceptado.

Resultaría muy difícil a las Administraciones fiscales conocer la residencia de los accionistas últimos de una sociedad, especialmente si el capital de las sociedades estuviera representado por acciones al portador.

Los propios Comentarios reconocen que la introducción de esta cláusula implicaría la introducción de una cláusula de salvaguardia de las actividades de buena fe, realizadas dentro

¹⁵¹ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pp.10-11.
DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pp.26-27.

de políticas empresariales legítimas.

Esta cláusula obligaría a la sociedad a probar que no es una "sociedad canal".

La cláusula, aunque podría tener utilidad para combatir las estrategias de "sociedades canal" sería totalmente inefectivas ante estrategias de "sociedades canal de varios escalones".

El propio Informe reconoce que este método sería el recomendado para incluir en los Convenios con Estados donde la imposición sea prácticamente nula y en el que apenas se ejerzan actividades industriales o comerciales.

3.2.2.2) Cláusula de exclusión :

Muchos de los montajes de sociedades canal se apoyan en la utilización de sociedades que gozan de un tratamiento fiscal privilegiado (exención de los dividendos abonados por filiales, exención de las plusvalías...) que está determinado por normas fiscales o mercantiles muy concretas.

Puesto que se encuentran bien definidos estos estatutos fiscales y estas sociedades fiscalmente privilegiadas sería posible excluirlas expresamente del ámbito de aplicación de los Convenios.

Tal exclusión podría ser total, es decir, que ninguna de las

cláusulas, de los artículos del CDI celebrados por los dos Estados contratantes les serían de aplicación (ni las reducciones de las retenciones sobre rentas del capital mobiliario, ni la cláusula destinada a evitar la doble imposición...).

También podría ser parcial y limitarse a las cláusulas del articulado que contienen exenciones o reducciones en los impuestos contemplados en el CDI celebrado por los Estados. Esta solución es la que aparece en los Comentarios mediante la fórmula siguiente:

"Ninguna disposición del Convenio que confiera una exención o una reducción de impuestos se aplicará a la renta percibida o pagada por una sociedad de las definidas en el artículo... de la Ley... o en cualquier disposición promulgada por... después de la firma del Convenio".

Se admite también que la cláusula esté destinada únicamente a excluir de las reducciones o exenciones impositivas únicamente algunas rentas que perciba la sociedad (como los dividendos o los intereses o los cánones o las ganancias de capital...).

En el supuesto de exclusión parcial las sociedades afectadas estarían autorizadas a disfrutar los beneficios del CDI relativos a la no discriminación y a la posibilidad de acudir al procedimiento amistoso.

Aunque esta cláusula goza de gran claridad, al introducir la expresión "o en cualquier disposición promulgada por...", se

deja una puerta abierta a la imprecisión.

Para Cavestany¹⁵² la cláusula propuesta no es una verdadera cláusula anti-uso abusivo de los Convenios ya que no existe en ella ninguna mención al supuesto de que residentes de terceros países intenten beneficiarse de un Convenio. Con esta cláusula se quiere eliminar el apoyo jurídico en que se basan numerosos esquemas de "treaty shopping" y, así, indirectamente, se eliminarían sistemas de "treaty shopping".

3.2.2.3) Cláusula de sujeción al impuesto :

El método de sujeción al impuesto correspondería a una cláusula que garantizara la aplicación de los beneficios del Convenio en el Estado de la fuente solamente en el caso de que la renta correspondiente estuviera sometida a imposición en el Estado de residencia, lo que corresponde al espíritu de todo CDI: evitar la doble imposición internacional, evitar un sobregravamen sobre determinadas rentas. Mediante este método los Estados se obligarían mutuamente a reducir el gravamen o exonerar de gravamen determinadas rentas si esas rentas fueran gravadas efectivamente en el Estado de residencia.

¹⁵² CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pág.12.

Una cláusula similar se encuentra en el párrafo 2 del Protocolo al CDI entre España y Luxemburgo de 10 de abril de 1987 (BOE de 4 de agosto de 1987) que excluye de la aplicación del CDI las Sociedades "holding", definidas en la legislación especial luxemburguesa contenida actualmente en la Ley de fecha 31 de julio de 1929, y el Decreto gran ducal de fecha 17 de diciembre de 1928.

La cláusula sugerida es:

"Cuando la renta procedente de un Estado contratante es recibida por una sociedad que es residente del otro Estado contratante y en la que una o varias personas que no son residentes de ese otro Estado,

a) tienen directa o indirectamente o a través de una o varias sociedades, cualquiera que sea su país de residencia, un interés preponderante en esa sociedad, bajo la forma de una participación o de cualquier otra forma, y

b) ejercen directa o indirectamente, solos o en compañía, la dirección o el control de la citada sociedad, cualquier disposición del presente Convenio que confiera una exención o una reducción de impuestos se aplicará únicamente a las rentas que estén sometidas a impuestos en el último Estado mencionado según las normas ordinarias de su legislación interna".

Es necesario definir el "interés preponderante" en el momento en que se redacte el Convenio utilizando como criterio un cierto porcentaje del capital o de los derechos de voto en la sociedad.

Para Cavestany ¹⁵³ el método de sujeción al impuesto es una derivación de los dos métodos anteriores: el método de transparencia y el método de exclusión. La no aplicación de las reducciones a las rentas percibidas por sociedades en las que residentes de terceros Estados tienen "un interés preponderante",

¹⁵³ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pág.13.

acerca este método al método de transparencia, aunque existe el matiz en este nuevo método de que las personas no residentes tengan "un interés preponderante" en la sociedad.

La aplicación de las reducciones y exenciones convencionales solamente a las rentas que estén sometidas a imposición "según las normas ordinarias de su legislación fiscal", aproxima este método al método de exclusión, aunque teniendo en cuenta que, en algunas ocasiones, no es posible dar una definición exacta de la sociedad a excluir.

Este método pretende limitar la aplicación de reducciones y exenciones únicamente por la parte de las rentas que no estén sometidas a impuestos según las normas ordinarias de su legislación fiscal.

Se planteará entonces, con frecuencia, la cuestión de saber en qué casos una renta está sometida a imposición según las normas ordinarias de la legislación fiscal del país de que se trate. Según el Informe parece obvio que se trata de las "sociedades base" (con un régimen particular muy favorable), o las sociedades que han celebrado acuerdos con las administraciones fiscales para decidir cuál será el importe pagado por impuestos.

El propio Informe reconoce que la aplicación estricta de la cláusula podría suponer el gravamen de actividades totalmente legítimas o de situaciones que no se pretendían contemplar como

los beneficios fiscales concedidos a las organizaciones benéficas, los fondos de pensiones e instituciones similares, o en el caso de exoneraciones temporales de gravamen concedidas para favorecer el desarrollo económico del Estado de la sociedad de tránsito.

En el Informe se contempla también el supuesto de que el Estado de residencia de la sociedad de tránsito prevea un régimen particular para los beneficios repartidos por filiales a matrices sean o no residentes del Estado de residencia de la matriz. Las legislaciones fiscales pueden dejar exentos los dividendos recibidos de una filial o pueden permitir la imputación sobre la cuota del impuesto de la matriz no sólo de la retención practicada sobre los dividendos sino también el impuesto que haya sido exigido a la filial por los beneficios que han generado los dividendos (underlying tax credit)¹⁵⁴.

La OCDE recomienda que se considere que el dividendo ha estado sometido a impuestos en el país de residencia de la sociedad receptora según las normas ordinarias de su legislación fiscal, ya que la exención o crédito del impuesto se concede por haber sido ya gravados los dividendos como beneficio en el país de residencia de la filial.

El Comité de Asuntos Fiscales concluye que este método es

¹⁵⁴ Este último sistema ha sido adoptado en España por la Ley 29/1991 de adecuación de la normativa española a las Directivas Comunitarias.

de utilidad para los países con estructuras económicas muy desarrolladas y legislaciones fiscales complejas. Sin embargo, nos mostramos escépticos en cuanto a la voluntad de los Estados que contemplan en sus legislaciones fiscales y mercantiles regímenes favorables, privilegiados en favor de sociedades canal de incluir en los CDI que celebren una cláusula como ésta o como la cláusula de exclusión ya que iría totalmente en contra de sus intereses presupuestarios y de atracción de inversiones.

Al igual que en los supuestos anteriores, este tipo de cláusulas no resulta eficaz frente a las estrategias "stepping stones" de vaciado de beneficios, además, deben establecerse cláusulas para salvaguardar las actividades de buena fe.

3.2.2.4) El método de tránsito :

Consciente de la imposibilidad de aplicar los métodos anteriormente citados para combatir las estrategias de "vaciado de beneficios", la última cláusula propuesta por el Comité de Asuntos Fiscales está destinada a combatir dicho fenómeno.

La cláusula sugerida tiene el siguiente enunciado:

"Cuando las rentas procedentes de un Estado contratante se obtengan por una sociedad residente del otro Estado contratante y una o más personas que no sean residentes de ese otro Estado:

a) posean directa o indirectamente, o por medio de una o varias sociedades cualquiera que sea el país de su residencia, un interés preponderante en esa sociedad, sea por tenencia de

participaciones, sea mediante otros medios, y

b) ejerzan, directa o indirectamente, aisladas o conjuntamente, la dirección o control de la sociedad.

Cualquier disposición de este Convenio que otorgue una exención o una reducción de impuestos no se aplicará si más del 50 por 100 de aquellas rentas se utilizan para cumplir compromisos contraídos con tales personas (intereses, cánones, gastos de inversión, publicidad, permanencia o desplazamientos...)"

De acuerdo con esta cláusula si una sociedad residente de un Estado contratante recibe del otro Estado contratante rentas que en más del 50 por ciento de su cuantía van destinadas a satisfacer obligaciones con personas residentes de terceros Estados con interés preponderante en la compañía no se aplicarán las reducciones y exenciones impositivas.

La aplicación automática de esta cláusula podría poner en peligro la aplicación de las cláusulas del CDI a las empresas que realizan actividades económicas legítimas por lo que habría que introducir una cláusula de "buena fe".

Una cláusula de este tipo presenta una serie de dificultades, "puede ser un semillero de discordias y esterilizantes de los Convenios" ¹⁵⁵.

¹⁵⁵ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.29.

Pueden idearse numerosos mecanismos para evitar la aplicación de la cláusula:

-Se emplea una cuenta bancaria para las rentas provenientes del otro Estado contratante destinada al pago de las personas no vinculadas y se utilizan los otros fondos recibidos para el pago de las personas vinculadas por lo que resultará muy complejo conocer qué parte de las rentas ha sido destinada al pago de las personas vinculadas. Es necesario tener en cuenta, además, que de acuerdo con la redacción de la cláusula, la Administración fiscal tiene la carga de la prueba de la cantidad pagada a las personas vinculadas.

-Una forma posible de evitar la aplicación del mecanismo propuesto es efectuar el pago no a las personas vinculadas sino a sociedades controladas por dichas personas.

La aplicación de este método puede conducir a que las reducciones y exenciones fiscales se apliquen un año sí y otro no.

Cavestany¹⁵⁶ concluye que este método necesita perfeccionarse mediante la especificación de sobre quién recae el peso de la prueba, enumerando exactamente a qué gastos afecta, precisar si se está refiriendo a rentas brutas o netas e introducir una cláusula de buena fe y aun así, se plantearían

¹⁵⁶ CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., op.cit., pág.15.

dificultades de aplicación.

Es necesario, por lo tanto, una mejora de esta cláusula, la única destinada a evitar el "vaciado de beneficios", mejora que no ha sido realizada tras la Revisión del Modelo de 1994.

Acabamos de ver que todos estos métodos necesitan la introducción de una cláusula de buena fe, sobre la que se han presentado varias alternativas en los Comentarios al art.1 del Modelo.

3.2.3) Cláusulas propuestas de buena fe :

En todos los métodos propuestos por la OCDE se hace la advertencia de que deben introducirse cláusulas que salven los denominados supuestos de "buena fe". Por esta razón, se introducen cinco cláusulas destinadas a proteger los supuestos de "buena fe" y una cláusula general final residual.

3.2.3.1) Cláusula general de "buena fe" :

Tiene el siguiente texto propuesto :

"Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la sociedad establezca que su objetivo principal, sus actividades y la adquisición o mantenimiento de la participación o de cualquier otro bien generador de la renta en cuestión está motivada por verdaderas razones comerciales y, por lo tanto, no tiene como principal objetivo la obtención de los beneficios del

Convenio".

La aplicación de esta cláusula de buena fe exige la traslación de la carga de la prueba sobre la sociedad, quien deberá probar dos circunstancias: que el objetivo principal de la sociedad es la realización de verdaderas actividades comerciales y que, por el contrario, las inversiones realizadas no tienen como objetivo principal el obtener los beneficios del Convenio.

Será la Administración tributaria de cada Estado la que determinará si se han dado estas condiciones, lo que puede producir una gran inseguridad para el contribuyente.

3.2.3.2) Cláusula relativa a la actividad :

La redacción propuesta es :

"Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la sociedad ejerza importantes actividades industriales o comerciales en el Estado del que sea residente y las reducciones de impuestos que solicite el otro Estado contratante se refieran a rentas que están relacionadas con dichas actividades".

Se requieren dos requisitos para que se cumpla esta cláusula de buena fe:

-la realización de importantes actividades (número de empleados, cifra de negocios, activo total...) industriales o comerciales en el país en que la sociedad es residente. No debe

tratarse, pues, de una empresa destinada a la gestión de una cartera de valores;

-las rentas sometidas a reducción o exoneración de gravamen sean rentas vinculadas con dichas actividades industriales o comerciales.

Será determinante el objeto de la actividad para determinar si es aplicable o no la cláusula de la actividad.

3.2.3.3) Cláusula relativa al montante del impuesto :

"Las disposiciones precedentes no se aplicarán cuando la reducción de impuestos solicitada no sea superior al montante del impuesto efectivamente percibido por el Estado contratante del que la sociedad es residente".

Esta cláusula suspende la aplicación de las cláusulas anti-treaty shopping si la reducción de impuestos solicitada por aplicación del Convenio es inferior al montante del impuesto efectivamente percibido en el Estado contratante del que la sociedad es residente.

Será difícil aplicar esta cláusula ya que el gravamen efectivo se verá reducido por los gastos imputables, así como por las deducciones e inversiones existentes.

3.2.3.4) Cláusula de la cotización en Bolsa :

"Las disposiciones precedentes no se aplicarán a una sociedad residente de un Estado si su clase mayoritaria de acciones cotiza en un mercado de valores reconocido de uno de los Estados contratantes o si son detentadas en su totalidad - directamente o por la intermediación de una o varias sociedades cada una de las cuales es residente del primer Estado- por una sociedad que es residente del primer Estado y cuyas acciones de la clase mayoritaria cotizan del mismo modo".

La razón por la cual la cotización en bolsa excluiría la aplicación de las cláusulas anti-uso abusivo del CDI es que dado el control al que se somete una sociedad cotizada en bolsa por parte de las autoridades financieras y bursátiles del Estado de cotización que es el Estado de residencia es poco probable que se utilice como sociedad canal.

3.2.3.5) Cláusula de la reducción alternativa :

"En el caso en que una cláusula destinada a evitar el uso abusivo de los convenios se refiera a los no residentes de un Estado contratante podría preverse que esta expresión no incluyera a los residentes de un tercer Estado que hubiera concluido convenios relativos al impuesto sobre la renta con el Estado contratante en el que se solicita una reducción fiscal, siempre que esos convenios prevean una reducción de impuestos que no sea inferior a la que se solicita en virtud del convenio".

Esta cláusula permitiría aplicar los mecanismos anti-treaty shopping únicamente a los residentes de Estados que no hayan firmado un Convenio con el Estado de la fuente de las rentas.

3.2.3.6) Norma residual de cierre :

La OCDE, finalmente, incluye una "cláusula residual de cierre" para salvaguardar situaciones de buena fe por lo que se autoriza a las autoridades tributarias de los Estados para que admitan la aplicación de las reducciones y exenciones impositivas en los Convenios, aunque no se cumplan los requisitos exigidos.

Esta posibilidad deja una gran discrecionalidad en manos de la Administración fiscal la cual puede conducir a tratamientos inequitativos, por lo que sería deseable la introducción de unas condiciones y supuestos de aplicación de la norma residual de cierre.

Tras haber examinado las propuestas teóricas efectuadas por los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992, resultará de gran interés estudiar la cláusula anti-uso abusivo del Convenio introducida en el CDI entre España y Estados Unidos.

3.2.4) Cláusula anti-uso abusivo del CDI con Estados Unidos

De entre los CDI celebrados por España es sin duda el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal

respecto de los impuestos sobre la renta del 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990) el que presta mayor atención a la lucha contra el uso abusivo del CDI por quién no tiene derecho a la aplicación del mismo.

Es el artículo 17 del Convenio, que sigue el artículo 16 del Convenio preparado por el Departamento del Tesoro americano en 1981, la norma que contiene "la más típica cláusula "anti-abuso" de la norma convencional" ¹⁵⁷.

Ante la constatación de la existencia de mecanismos destinados a que residentes de terceros Estados se beneficiaran de las cláusulas de CDI en los que, en principio, no entraban dentro de su ámbito personal de aplicación, los Estados Unidos reaccionaron partiendo del análisis racional de las prácticas más extendidas en el mundo de las empresas multinacionales y su incidencia en los esquemas fiscales y, sobre todo, presupuestarios federales.

Si los Convenios son acuerdos bilaterales que tienen como finalidad primaria el beneficiar a los residentes de los Estados firmantes, no parecía lógico ponerlos al servicio de los intereses de residentes de terceros Estados. Por esta razón, se fueron perfilando determinadas disposiciones o cláusulas que se han integrado en los Tratados internacionales celebrados, como

¹⁵⁷ ALONSO FERNÁNDEZ, F., El abuso de convenio: las cláusulas anti-abuso en el Convenio con los EEUU de América, en Estudios sobre el Convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos, pp.213-233, pág.221, Ed.Siete, 1991.

el art.17 del Convenio de Doble Imposición entre Estados Unidos y España.

Este artículo delimita qué personas pueden beneficiarse de las cláusulas del mismo (personas físicas, Estados contratantes, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales, sus agencias; organizaciones privadas no lucrativas de carácter religioso, benéfico, científico, literario o educativo; o una institución pública de semejante carácter) o personas que para beneficiarse de las cláusulas del CDI además de exigírsele la residencia deben reunir ciertas condiciones.

Tales condiciones son que:

-si se trata de una organización exenta de impuestos, más de la mitad de los beneficiarios, miembros o partícipes, si los hubiere, de dicha organización deben tener derecho a los beneficios del Convenio;

-si las rentas derivadas del otro Estado contratante se obtienen en relación con, o son accesorias a la realización activa por dicha persona de una actividad empresarial en el Estado mencionado en primer lugar (distinta de la realización o gestión de inversiones, salvo en el caso de las actividades realizadas por bancos o compañías de seguros);

-si la persona que obtiene las rentas es una sociedad cuya clase mayoritaria de acciones se negocia regular o sustancialmente en un mercado de valores reconocido, o cuyas acciones de cada clase se detentan en más del 50 por ciento por residentes del Estado contratante en que reside la Sociedad;

-si se reúnen las siguientes condiciones:

a) más del 50 por ciento del interés efectivo (o, en caso de una sociedad, más del 50 por ciento del número de acciones de cada clase) pertenece directa o indirectamente a personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio o a ciudadanos de los Estados Unidos; o

b) las rentas brutas (entendidas como ingresos brutos) de las personas no se utilizan principalmente para atender obligaciones distintas de las contraídas con personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio o con ciudadanos de los Estados Unidos.

Al establecerse una definición tan precisa de los supuestos en que resultan aplicables las cláusulas del CDI se evita, se cercenan, las posibilidades de utilización abusiva del CDI.

Para evitar la aplicación automática de las cláusulas que impiden que supuestos legítimos se beneficien del articulado del texto internacional, se arbitra la posibilidad de que la persona que crea tener derecho a los beneficios del Convenio y no se encuentre en ninguna de las situaciones previamente descritas, podrá probar su derecho a la aplicación del Convenio a las autoridades competentes del Estado del que proceden las rentas.

A tal fin, las autoridades competentes tomarán, en consideración, entre otros factores, el hecho de que la constitución, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no haya tenido como uno de sus

principales objetivos el disfrute de los beneficios del Convenio¹⁵⁸.

A pesar del interés mostrado por el Comité de Asuntos Fiscales por evitar la utilización abusiva de los Convenios de Doble Imposición por personas físicas o jurídicas que, en principio, no tenían derecho a la aplicación de los mismos y que se refleja en la publicación del Informe "L'évasion et la fraude fiscales internationales" y la alteración de los Comentarios al art.1 del Modelo de Convenio de la OCDE en 1992, los resultados pueden valorarse como doblemente decepcionantes.

Son decepcionantes las nuevas cláusulas seguidas que limitan la aplicación de las exenciones y reducciones impositivas contenidas en el Modelo de Convenio cuando se utilicen sociedades cuyos propietarios o personas con poder de decisión sobre las mismas sean residentes de otros Estados ya que, en su mayoría, no contemplan la posibilidad de luchar contra los mecanismos de "vaciado de beneficios" que consisten en evitar que una sociedad, beneficiaria del CDI y residente de un Estado con un alto nivel de imposición, genere beneficios en el Estado de residencia mediante el pago de servicios a otras sociedades situadas en Estados de baja tributación y controladas por las mismas personas que controlan las sociedades que son beneficiarias de la aplicación del Convenio.

¹⁵⁸ ALONSO FERNÁNDEZ, F., op.cit., pág.228.

La cláusula de tránsito que permite luchar contra el "vaciado de beneficios" resultará muy difícil de llevar a la práctica. Además, estas cláusulas pueden afectar a verdaderas estructuras empresariales legítimas que desarrollan actividades económicas o comerciales en varios Estados.

También resultan los Comentarios decepcionantes en cuanto al tratamiento previsto para las normas internas destinadas a evitar el uso abusivo de los CDI ya que no dan una respuesta los Comentarios a la cuestión de saber si esas normas internas pueden resultar aplicables aún cuando los CDI no hagan una referencia explícita a la aplicación de las mismas.

Es nuestra opinión que la aplicación de estas normas significaría una violación del principio de jerarquía normativa al negar el ejercicio de un derecho como el de obtener la exoneración o reducción de gravamen contenido en una norma de origen internacional, el CDI, por aplicación de una norma interna, de rango inferior.

Además, en el caso de que pudieran aplicarse las normas internas pese a no existir referencia a las mismas en el CDI, se produciría una situación de inseguridad jurídica para el contribuyente, ante la cambiante evolución interna en materia fiscal.

Creemos que para resolver el problema del uso abusivo de los Convenios, además de introducirse cláusulas expresas anti-abuso

(como se ha realizado en el Convenio con Estados Unidos) o denunciar los CDI, en vigor, para reformarlos e introducir cláusulas anti-abuso, debe tenerse en cuenta el esquema jurídico de origen.

En efecto, dentro de ese esquema jurídico de origen existe una norma internacional, el CDI, celebrado entre dos Estados, del que quiere beneficiarse un residente de un tercer Estado y una norma interna de uno de los Estados contratantes que prevé un régimen fiscal favorable para determinadas estructuras (sociedades holding, sociedades de inversión...) dentro de sistemas con un nivel impositivo elevado. Desde el punto de vista subjetivo existe un residente de un tercer Estado que quiere beneficiarse de las normas anteriormente citadas.

Siempre que existan estas legislaciones fiscales internas que privilegian determinadas estructuras en Estados que hayan celebrado numerosos CDI, existirá la tentación para residentes de terceros Estados de aprovechar estos regímenes fiscales favorables.

La solución para los Estados que han celebrado CDI con Estados que recogen en su normativa interna regímenes privilegiados es (aparte de la denuncia del CDI ya celebrado, lo cual no siempre es factible) introducir en su propia legislación regímenes privilegiados para determinadas estructuras empresariales que atraigan inversiones extranjeras y que permitan desincentivar la creación de los mecanismos preparados por otros

Estados.

O bien, ya que la solución anterior no siempre es posible por motivos presupuestarios o por diferencias en el desarrollo económico y social, los Estados perjudicados por los mecanismos abusivos deben impulsar la armonización de las legislaciones fiscales internas dentro de los sistemas supranacionales como la Unión Europea, movimiento que comenzó con la celebración del Convenio europeo relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas de 12 de junio de 1990 y la aprobación de la Directiva 90/434/CEE y de la Directiva 90/435/CEE del Consejo.

III.A.2. El ámbito objetivo de aplicación del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. :

Tras realizar el examen del ámbito subjetivo de aplicación del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 (residentes de uno o ambos Estados contratantes), es necesario delimitar el ámbito objetivo previsto en este mismo texto. Es el art.2 del Modelo de Convenio de 1992 (al igual que en los Modelos anteriores) el que señala los impuestos a los que son de aplicación las disposiciones contenidas en dichos Modelos. Los Comentarios a este artículo tampoco han sido modificados desde la publicación del Modelo de 1977.

Según los Comentarios al Modelo de Convenio este artículo está inspirado por el deseo de hacer más aceptables y precisas la terminología y la nomenclatura de los impuestos que entran dentro del ámbito de aplicación del Convenio.

De acuerdo con este art.2.1, son los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigidos por cada uno de los Estados contratantes o por cualquiera de sus subdivisiones políticas o entidades locales los que constituyen el ámbito objetivo del Convenio.

A lo largo de este epígrafe vamos a estudiar cuales son las notas configuradoras de los impuestos de la renta y del patrimonio incluidos dentro del ámbito de aplicación, de la posible sustitución de los impuestos existentes en el momento de

la celebración del CDI por otros que sean introducidos en los sistemas tributarios de los Estados contratantes con posterioridad y, por último, vamos a analizar la delimitación del ámbito objetivo en los CDI celebrados por España.

III.A.2.a) Notas configuradoras de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en el Modelo de Convenio de 1992 :

En el número 2 del artículo 2 se definen los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio como aquéllos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos pagados sobre las plusvalías.

Es, por lo tanto, el objeto material del impuesto el criterio utilizado para delimitar el ámbito objetivo de aplicación del tributo.

De acuerdo con Ferreiro ¹⁵⁹, el legislador siempre quiere, en los tributos que se inspiran en el principio de capacidad económica, gravar la riqueza del contribuyente, ya sea ésta bajo la forma de renta o de patrimonio del contribuyente. Gravar la riqueza del contribuyente se erige así en el fin primario,

¹⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J., *El objeto del tributo*, pp.229-236, Civitas REDF, nº10, abril-junio, 1976.

fundamental del legislador. El objeto-fin del tributo es, pues, gravar la riqueza del contribuyente, ya sea bajo forma de renta o de patrimonio. Pero el legislador que quiere gravar una determinada riqueza puede elegir entre gravar directamente esa manifestación de riqueza que quiere gravar o bien gravar efectivamente otro objeto, otra realidad material. Así, frente a la riqueza que se quiere gravar, el objeto-fin del tributo, debemos distinguir la riqueza efectivamente gravada, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae el tributo, el objeto material del tributo.

Cuando el legislador ha elegido un objeto-fin, una riqueza que quería gravar, puede elegir entre diferentes objetos materiales del tributo sobre los cuales hacer recaer el tributo. Cualquiera de las diferentes categorías de rentas producidas por los bienes económicos o cualquiera de los bienes o derechos pueden convertirse en objeto material del tributo.

En el Modelo de Convenio de 1992, se citan toda una serie de objetos materiales del tributo (la globalidad de la renta de una persona, las plusvalías de la cesión de bienes muebles o inmuebles, la globalidad del patrimonio, cualquier fracción del patrimonio) que en el caso de ser elegidos por el legislador de alguno de los Estados para ser sometido a gravamen entran dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.

Por el contrario, determinados objetos-materiales de gravamen (el consumo de bienes, el tabaco, el alcohol, los

hidrocarburos, la realización de una actividad económica, la mera prestación de servicios) no determinan la inclusión de los impuestos que los graven dentro del ámbito objetivo de aplicación del Modelo de Convenio de 1992.

Las contribuciones a la Seguridad Social no constituyen, tampoco, un objeto material susceptible de inclusión en el ámbito objetivo de aplicación del CDI. González Poveda¹⁶⁰ sostiene que las contribuciones a la Seguridad Social "no se consideran impuestos sobre el importe de los salarios", al estar basados en el principio de equivalencia y existir una relación directa entre la contribución y las ventajas individuales recibidas en contrapartida.

Se ha rechazado la expresión "impuestos directos" por juzgarla demasiado imprecisa.

No se utiliza en este artículo las expresiones "impuestos ordinarios" ni "impuestos extraordinarios". La inclusión de los "impuestos extraordinarios" no parecía adecuada en el Modelo de Convenio, ya que estos impuestos aparecen generalmente en circunstancias muy especiales (conflictos bélicos, implantación de un nuevo sistema tributario, graves desequilibrios presupuestarios...). Pero el Comité de Asuntos Fiscales no tenía la intención de excluir los impuestos extraordinarios de cualquier clase de Convenio, decidió no citar tampoco los

¹⁶⁰ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.108.

impuestos ordinarios. Lógicamente, los Estados contratantes tienen completa libertad para restringir el campo de aplicación del Convenio a los impuestos ordinarios, o bien a extenderlo, incluso, a los impuestos extraordinarios o adoptar cualquier otro tipo de solución.

Resulta indiferente para determinar el ámbito objetivo de aplicación quién sea el sujeto activo en la relación tributaria. Así, pueden ser exigidos los impuestos por los Estados o una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales (Estados federados, regiones, provincias, cantones, áreas, departamentos, distritos, "kreise", municipios o agrupaciones de municipios, etc.).

También resulta indiferente el sistema de exacción: liquidación e ingreso directo por parte del contribuyente o bien por medio de sucesivas retenciones en la fuente que son posteriormente regularizadas.

Los Comentarios al Modelo de Convenio incluyen también las prestaciones complementarias, accesorias a la obligación principal de pagar el impuesto, tales como los intereses de demora y los recargos.

El número 3 del artículo 2 de los sucesivos Modelos de Convenio tiene como objetivo la enumeración de los impuestos específicos de ambos Estados contratantes existentes en el momento de celebrar el CDI que entren dentro del ámbito de

aplicación del CDI.

Esta lista no tiene un valor limitativo, pero, en principio, la lista debe contener la lista completa de impuestos exigidos por cada Estado-parte en el momento de la firma e incluidos en el CDI.

Como consecuencia de la extraordinaria mutabilidad de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la O.C.D.E., en el número 4 del artículo 2 se prevé, ya que la lista de impuestos que aparecen en el número 3 es puramente declarativa, que el CDI se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que pudieran añadirse a los impuestos existentes en el momento de celebrar o que las sustituyan tras la fecha de celebración del CDI. Dicho número incluye también la obligación para las autoridades competentes de los Estados Contratantes de comunicarse mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Para el Comité de Asuntos Fiscales esta disposición es necesaria para evitar que cualquier modificación de la legislación fiscal de uno de los Estados convierta en inoperante el CDI suscrito. Farré Español¹⁶¹ sostiene que "tal disposición tiene una importancia particular en tanto que "congela" la soberanía fiscal de los Estados concernidos", lo que implica que

¹⁶¹ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., La doble imposición internacional. Modelo de Convenio de 1992, pp.77-80, pág.80, Ed.Einia, Barcelona, 1994.

un Estado no podrá unilateralmente introducir ex novo un nuevo impuesto, en tanto que ello iría en contra de la autolimitación del ejercicio de la soberanía fiscal establecida por el propio convenio".

No compartimos la tesis de este autor sobre la extensión de la autolimitación del ejercicio de la soberanía fiscal por parte de los Estados contratantes. La celebración de un CDI siguiendo cualquiera de los Modelos de Convenio publicados por la O.C.D.E. significa, ciertamente, una autolimitación por parte de los Estados contratantes de su propia soberanía tributaria. En efecto, los Estados al celebrar un Acuerdo internacional de carácter fiscal ceden determinadas parcelas de su soberanía tributaria. Esta cesión de soberanía se manifiesta por la imposibilidad de someter a tributación determinadas rentas, por la obligación de someter a tributación determinadas rentas únicamente hasta un determinado límite y de adoptar medidas destinadas a evitar la doble imposición jurídica internacional de sus residentes por las rentas, bienes o derechos que han sido sometidos a tributación en el Estado de origen. Además, los Estados-parte en un CDI quedan obligados por las definiciones dadas de términos como "personas" o "residentes", por las Disposiciones Especiales (no discriminación, intercambio de información, procedimiento amistoso de resolución de controversias), así como por el ámbito de aplicación objetivo fijado en el CDI que está constituido (si se siguen los postulados del Modelo de Convenio) por los impuestos, existentes en los Estados-parte, que graven la totalidad de la renta o el

patrimonio o cualquier parte de los mismos.

Así, los Estados-parte citan unos impuestos a los cuales son de aplicación las normas del CDI y se comprometen también a aplicar las normas del CDI a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de celebración del mismo y que se añadan o sustituyan a los que ya existieran. Sin embargo, los Estados contratantes no pierden en ningún caso su poder para crear nuevos impuestos. En consecuencia, pueden crear ex novo cualquier nuevo impuesto. El sistema tributario de los Estados-parte no queda "congelado" como consecuencia de la enumeración de impuestos existentes en el momento de celebración del Convenio. En nuestro país, por ejemplo, el sistema tributario ha evolucionado considerablemente desde la firma de los primeros CDI. Estos primeros CDI fueron celebrados con la R.F.A., Austria, Finlandia, Noruega, Portugal y Suiza.

A lo que se obligan cada uno de los Estados contratantes es a aplicar las normas contenidas en los CDI a los impuestos que tengan naturaleza idéntica o análoga, es decir, a los impuestos cuyo objeto material de imposición sea la Renta o el Patrimonio (de acuerdo con el art.2.2 del Modelo de Convenio) ya sea un impuesto que grava la renta o el patrimonio en su globalidad, ya sea un impuesto que grave alguna categoría específica de rentas o un impuesto que grava una fracción del patrimonio. Cuando se introduce un nuevo impuesto en el sistema tributario es necesario examinar cuál es el objeto material del mismo para saber si es

de aplicación lo establecido en el CDI. Si el objeto material del impuesto es la renta en su totalidad o en cualquiera de sus modalidades o el patrimonio en su conjunto o una determinada fracción del mismo, serán de aplicación las normas contenidas en los CDI. Sin embargo, si el objeto material del impuesto no es la renta ni el patrimonio no serán de aplicación las normas contenidas en los CDI.

Tras haber realizado un examen del art.2 del Modelo de Convenio, es posible concluir que aquél se basa en la utilización del criterio del objeto material de gravamen, para incluir los impuestos sobre la renta total o el patrimonio total o cualquiera de sus manifestaciones dentro del ámbito de aplicación objetivo de los CDI que sigan el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 (o cualquiera de sus antecesores). La utilización de la renta o el patrimonio, en cualquiera de sus manifestaciones, como criterio que da lugar a la inclusión de un impuesto dentro del ámbito de aplicación de cada uno de los CDI celebrados facilita el conocimiento, en un sector del ordenamiento jurídico tan inestable, de la posibilidad de aplicar las normas de un determinado CDI a un nuevo impuesto introducido por el legislador. La mutabilidad en el sistema tributario también se da en nuestro país, por lo que se hace necesario enumerar cuáles son los impuestos existentes en la actualidad en nuestro sistema impositivo que pueden entrar dentro del ámbito de aplicación objetivo de los CDI celebrados por España. Tras ello realizaremos un repaso de la soluciones efectivamente adoptadas por nuestro país en el momento de celebrar los CDI, comparándolas con las

propuestas realizadas por el Comité de Asuntos Fiscales a través de las diversas ediciones de los Modelos de Convenio.

III.A.2.b) Impuestos actuales del sistema tributario español incluidos dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de 1992:

Desde la celebración de los primeros CDI por España con los Estados de nuestro entorno cultural (R.F.A, Francia, Bélgica, Portugal) en los años sesenta, momento inicial de la apertura de nuestra economía hacia el exterior, el sistema tributario español que servía de base y de causa para la celebración de aquéllos ha sufrido grandes transformaciones.

El sistema introducido por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 ¹⁶²creaba, en cuanto a la imposición directa, una serie de impuestos reales sobre la renta (Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, Contribución Territorial Urbana, Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas de Capital e Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales) a cuenta de dos impuestos personales sobre la renta (Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto General sobre

¹⁶² FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho..., pp.195-206.

FUENTES QUINTANA, E. y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Sistema fiscal español y comparado, pp.54-55, Madrid, 1968.

AA.VV., RDFHP, n°142, número monográfico sobre el nuevo IRPF, julio-agosto, 1979.

AA.VV., Civitas REDF, Documentación monográfica, enero-junio, 1979.

la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas). Existía, además, un impuesto que gravaba el capital: el Impuesto General sobre Sucesiones. Carecía aquel sistema de un impuesto personal sobre el patrimonio neto de las personas físicas.

Las críticas a la insuficiencia recaudatoria del sistema diseñado en 1964 (producida por la falta de flexibilidad del sistema, la existencia de numerosos beneficios fiscales, la defectuosa y parcial aplicación y la ausencia de equidad) dieron lugar al nacimiento de una verdadera conciencia generalizada de la necesidad de comenzar una nueva etapa en la vida tributaria del país.

Iniciada en 1978, la reforma trató de corregir o, al menos, paliar los defectos señalados.

Antes del inicio de la Reforma, en 1977 se adoptaron algunas medidas previas en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, que creó, además, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, como instrumento de control y como complemento del impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas.

La Reforma se inicia en 1978 con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La imposición directa en el sistema de 1978 se estructura a través de los siguientes impuestos:

-Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley

44/1978)

-Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978)

-Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (Ley 50/1977)

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987)

La Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sustituyó a la Ley 44/1978, manteniendo el esquema estructural básico de aquélla salvo en lo relativo a la creación de la opción para el contribuyente de elegir entre la tributación individual o conjunta.

El Impuesto sobre el Patrimonio se halla actualmente regulado por la Ley 19/1991.

Además, dentro de los impuestos locales, regulados por la Ley 39/1988, existen dos impuestos que tienen como objeto material (riqueza real sobre la que recae o pesa el gravamen) el patrimonio: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles¹⁶³ y el Impuesto

¹⁶³ GARCÍA-MONCÓ, A.M., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, pp.28-33, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993.

GARCÍA NOVOA, C., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones*, en *Tratado de Derecho Tributario Local*, pp.583-633, pág.587, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, 1993.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo*, en *Hacienda Pública Española*, nº22, pp.15-42, 1973.

Este mismo autor, en su *Curso de Derecho...*, pp.356-359, afirma que en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles el objeto-fin del legislador es gravar la renta que deriva de los bienes inmuebles aunque en el impuesto sobre bienes inmuebles los

sobre Vehículos de Tracción Mecánica ¹⁶⁴, y otro que tiene como objeto material de gravamen la renta: el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos ¹⁶⁵.

Tras haber realizado una somera descripción de la evolución del sistema de imposición directa en España desde la Reforma Tributaria de 1964 hasta la situación actual y que ha resultado paralela a la celebración de CDI por parte de nuestro país, vamos a enunciar aquellos impuestos de nuestro sistema tributario que entran dentro del ámbito objetivo del Modelo de Convenio de 1992.

De acuerdo con el número 2 del artículo 2 del Modelo de Convenio, son los impuestos que, exigidos por cualquier nivel de

bienes de naturaleza rústica o urbana son la riqueza gravada, el objeto material del tributo.

¹⁶⁴ RODRIGO RUIZ, M.A., *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, pp.115-157, pp.123-124, Lex Nova, Valladolid, 1991.

PÉREZ ROYO, F., *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, pp.917-931, pág.921., Diputación de Barcelona-Marcial Pons.

¹⁶⁵ HERNÁNDEZ LAVADO, A., *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza rústica*, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, pp.57-114, pág.75.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *Consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, *Civitas REDF*, n°42, 1984, pp.209-239, pp.212-213.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.A., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, pp.857-892, pág.858.

Estos últimos autores afirman que se trata de un impuesto que grava la renta, o mejor, una parte de ella, el incremento de valor de los terrenos.

las Administraciones públicas, tienen como objeto material la renta o el patrimonio.

1) Impuestos exigidos por el Estado cuyo objeto material de gravamen es la renta :

1.1) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas :

Regulado en la Ley 18/1991 tiene como objeto la renta de las personas físicas constituida por la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con la Ley (art.2 de la Ley 18/1991).

1.2) el Impuesto sobre Sociedades :

Sometido a regulación en la Ley 61/1978, que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas, de acuerdo con las normas de la Ley (art.1 de la Ley 61/1978).

1.3) el Impuesto sobre el Patrimonio :

Regulado por la Ley 19/1991 cuyo objeto es el patrimonio neto de la persona física entendido como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular una persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder (art.1 de la Ley 19/1991).

1.4) Impuesto sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes :

Además de éstos, existe un nuevo impuesto, cuyo beneficiario es el Estado español, que tiene como objeto material de gravamen el patrimonio. Este nuevo impuesto entra dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de 1992. Se trata del Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Disposición Adicional Sexta de la Ley 18/1991¹⁶⁶.

El objeto material de gravamen de este impuesto es el patrimonio formado de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos.

Todas las entidades jurídicas no residentes, diferentes de las personas físicas, están sujetas a dicho impuesto aunque este no será exigible además de a los Estados, Instituciones públicas extranjeras, Organismos internacionales y Entidades que desarrollan en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de las de los inmuebles sujetos al Impuesto Especial, a las entidades que fueran residentes, con anterioridad al 4 de agosto de 1990 (fecha de publicación del Proyecto de ley del I.R.P.F. en el Boletín Oficial de las Cortes Generales), de países con los que España

¹⁶⁶ RUIZ-AYÚCAR DE MERLO, J. y SUÁREZ, A., El Impuesto especial sobre bienes inmuebles de no residentes, Carta Tributaria, Monografía, nº175.

tenga firmado CDI con cláusula de intercambio de información, respecto de los bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute de los que fueran titulares con anterioridad a dicha fecha.

Al utilizar la mayoría de los CDI celebrados por España la fórmula "Se consideran impuestos sobre la renta y el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos" para definir el ámbito de aplicación de dicho CDI y encontrarse el objeto material de gravamen elegido efectivamente por el legislador para someter a gravamen la riqueza de las entidades no residentes dentro del catálogo de objetos materiales de gravamen expuesto, es lógico concluir que el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes se halla incluido dentro del ámbito de aplicación de los CDI suscritos por España.

1.5) Gravamen adicional sobre rentas transferidas por establecimientos permanentes :

Una de las novedades más destacadas en cuanto a la tributación de no residentes incorporada por la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue la introducción en materia de obligación real de contribuir de un gravamen adicional sobre los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas no residentes a través de establecimiento permanente que se transfieran al extranjero (art.19 Dos segundo párrafo de la Ley 18/1991).

Esto significa que los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes están gravados en una primera fase al tipo del 35 por ciento por los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos, cualquiera que sea el origen de los mismos (art.19.Dos primer párrafo).

En una segunda fase, una vez devengada la cuota impositiva por los rendimientos obtenidos, los rendimientos del establecimiento permanente que sean transferidos al exterior, fuera de España, volverán a tributar al tipo del 25 por ciento.

La propia Ley 18/1991 en su Disposición Adicional Quinta introduce el número 4 en el artículo 23 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades que prevé el gravamen adicional para los no residentes personas jurídicas.

La introducción del gravamen adicional sobre rentas transferidas al extranjero por establecimientos permanentes de no residentes tiene su origen en el art.14 CDI entre España y Estados Unidos que introduce la posibilidad de que cualquiera de los Estados contratantes exija un impuesto sobre las sucursales de entidades residentes del otro Estado contratante.

La introducción de este gravamen se explica por el deseo de conseguir la neutralidad fiscal en la tributación de las inversiones extranjeras de carácter permanente, ya se hagan mediante la constitución de una sociedad filial o mediante la implantación de una sucursal o establecimiento permanente. Por

ello, González Poveda¹⁶⁷ señala que el gravamen carece de sentido cuando la sucursal pertenece, depende de una persona física.

Continúa González Poveda afirmando que en los casos en que España tenga suscrito un CDI con el país de residencia de la persona (física o jurídica) que explota el establecimiento permanente, este gravamen adicional será de aplicación si el Convenio así lo prevé. El único CDI celebrado por España que contiene un gravamen de este tipo es con Estados Unidos.

Si como es normal, el convenio no ha previsto esta situación, la aplicación del gravamen adicional sobre rentas transferidas al extranjero por establecimientos permanentes de no residentes no sería posible.

Se enuncian varios argumentos para explicar esta negativa. Autores como Farré Español¹⁶⁸ señalan que la introducción unilateral por un Estado de un nuevo impuesto tras haber celebrado un CDI no sería posible pues ello supondría que una ley posterior o un convenio podría modificar lo pactado en el mismo. Esto significaría una modificación unilateral del acuerdo, lo cual no es posible en el Derecho internacional.

No estamos de acuerdo con esta afirmación, siguiendo lo

¹⁶⁷ GONZÁLEZ POVEDA, V., La obligación real en la Ley 18/1991, Civitas REDF, n°73, 1992.

¹⁶⁸ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., La doble imposición..., pág.80.

expuesto anteriormente. Al celebrar un CDI ninguno de los Estados contratantes se autolimita la posibilidad de establecer nuevos impuestos, sino que se obliga a aplicar las cláusulas que limitan su soberanía tributaria contenidas dentro del CDI suscrito, tanto en el caso de los impuestos expresamente previstos en el propio CDI como en aquellos idénticos o análogos que los sustituyan, así como a aquellos que aunque no sean idénticos o análogos graven alguno de los objetos materiales recogidos en el articulado del CDI. Este es el caso que aquí nos ocupa, el gravamen adicional sobre establecimientos permanentes grava una renta proveniente del establecimiento permanente situado en uno de los Estados parte y que se dirige hacia la entidad de la cual depende que constituye "una unidad imponible" desde el punto de vista tributario. La riqueza que es objeto de gravamen es, pues, la renta, que se halla incluida dentro del ámbito de aplicación del CDI.

De acuerdo con este razonamiento, parecería lógico que fuera posible la aplicación del gravamen adicional sobre entidades no residentes incluso en el supuesto de que las rentas provinieran de establecimientos permanentes situados en Estados con los cuales España hubiera celebrado un CDI. Sin embargo, debe tenerse en cuenta la cláusula de no discriminación a efectos fiscales incluida en todos los CDI celebrados por España. En efecto, el art.26 del Modelo de Convenio de 1992 establece el principio de no discriminación según el cual se prohíbe que los nacionales de un Estado contratante sean sometidos en el otro Estado contratante a algún impuesto u obligación relativa al mismo que

no se exija o que sea más gravosa que aquéllas a las que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentran en las mismas condiciones.

Dicho principio general se especifica para los establecimientos permanentes en el número 4 del artículo 26 declarando que "Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades". La aplicación de este artículo, presente en todos los CDI firmados por España, impide gravar un establecimiento permanente de una forma más gravosa (imposición adicional sobre rentas transferidas al extranjero) que los establecimientos permanentes nacionales (que no han de satisfacer dicho gravamen adicional).

En conclusión, no es de aplicación el gravamen adicional sobre las rentas transferidas al exterior por establecimientos permanentes residentes de Estados con los cuales España ha celebrado un CDI. La excepción a esta regla la constituye el CDI con Estados Unidos que prevé expresamente el gravamen adicional sobre las sucursales (art.14).

2) Impuestos exigidos por las Autoridades locales :

Junto a los impuestos que tienen como sujeto activo de la relación tributaria al Estado, existen los impuestos exigidos por

las autoridades locales. Estos últimos pueden entrar dentro del ámbito de aplicación de los CDI firmados por España si el objeto de gravamen de los mismos es la renta o el patrimonio.

El análisis de los impuestos propios de las Haciendas Locales, recogidos en la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, permite afirmar que existen algunos impuestos que reúnen las características necesarias para estar incluidos dentro del ámbito de aplicación del CDI. Estos impuestos son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Los dos primeros tienen como objeto de gravamen el patrimonio en alguna de sus diversas facetas. En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el hecho imponible lo constituye la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados (art.61 de la Ley 39/1988) y no el rendimiento real o potencial de tales bienes o derechos. En el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se grava la titularidad de los vehículos de tal naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría (art.93.1 de la Ley 39/1988)¹⁶⁹. Por lo tanto,

¹⁶⁹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial-Pons, Madrid, 1994, pp.171-187.

el objeto material de estos impuestos es el patrimonio inmobiliario y, por otro lado, los vehículos de tracción mecánica, objetos materiales que entran dentro del ámbito de aplicación establecido por el Modelo de Convenio de 1992.

Hay que señalar que existe la posibilidad de que las áreas metropolitanas (art.134.1a) puedan establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes inmuebles en el territorio de la Entidad supramunicipal y, también aquí, el objeto de gravamen es el patrimonio inmobiliario.

El objeto material del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos y se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio (art.105 de la Ley 39/1988). Como objeto material de gravamen se ha escogido una categoría de renta como los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que entra, de forma expresa, dentro del catálogo de objetos materiales de gravamen a los cuales se aplican las normas del Modelo de Convenio de 1992 ¹⁷⁰.

Acabamos de ver como los impuestos actuales del sistema tributario español que están incluidos dentro del ámbito de

¹⁷⁰ Ver citas 163,164 y 165.

aplicación del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 tienen un doble origen. Por un lado, tenemos los impuestos exigidos por el Estado español en los cuales el legislador ha elegido como objeto material de gravamen la renta en su globalidad, el patrimonio en su globalidad o cualquiera de sus partes. Por otro lado, tenemos los impuestos exigidos por las Administraciones locales que tienen también como objeto material de gravamen la renta y el patrimonio en alguna de sus categorías. Las Administraciones autonómicas no exigen ningún impuesto sobre la renta o el patrimonio en su globalidad o en cualquiera de sus diferentes categorías.

Los impuestos exigidos por el Estado español que entran dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes. Sin embargo, no es de aplicación a los agentes económicos de los Estados con los que España ha celebrado un CDI el gravamen adicional sobre rentas de establecimientos permanentes transferidas al extranjero (a excepción del impuesto adicional sobre sucursales contenido en el CDI celebrado con Estados Unidos).

Por lo que respecta a los impuestos exigidos por las Administraciones locales, los que se incluyen dentro del ámbito de aplicación del Modelo son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (incluidos los recargos en favor de las áreas metropolitanas),

el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Dada la extraordinaria mutabilidad de las figuras tributarias dentro de los sistemas tributarios, entre ellos, el nuestro, conviene utilizar el criterio del objeto material de gravamen que aparece en los números 1 y 2 del art.2 del Modelo de Convenio de 1992 para saber si una nueva figura impositiva introducida por el legislador español puede entrar dentro del ámbito de aplicación de cualquiera de los CDI celebrados por España.

3) El art.2 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. en los CDI celebrados por España :

El análisis de los CDI suscritos por España nos permite observar como el artículo 2 de los sucesivos Modelos de Convenio ha sido incorporados con mayor o menor fidelidad a los CDI celebrados por España.

Pese a que se encuentran diferencias en todos y cada uno de los párrafos del artículo 2 del Modelo de Convenio y los párrafos correspondientes en los CDI celebrados por España, es el párrafo 3 del artículo 2 el que presenta mayor nivel de heterogeneidad.

Este fenómeno se explica porque es en este artículo, en su

número 3 donde se reflejan con mayor intensidad los cambios operados dentro del sistema tributario español. Así, en función del momento en que el CDI fue celebrado y la situación del sistema tributario en aquel momento se citan unos impuestos determinados u otros en el número 3.

Sin embargo, también se encuentran diferencias entre los otros números del art.2 previstos en los Modelos de Convenio y las cláusulas efectivamente incluidas en los CDI celebrados por España.

Vamos a realizar, por lo tanto, la comparación de todos y cada uno de los números del art.2 con los diferentes CDI suscritos por España.

3.1) Comparación con el número 1 del art.2 :

La comparación del párrafo 1 del art.2 de los diversos CDI con el mismo párrafo del Modelo de Convenio nos permite observar ciertas categorías de diferencias entre ambos textos.

Existen, en primer lugar, algunos CDI que carecen de una cláusula general delimitadora del ámbito objetivo de aplicación (impuestos sobre la renta y el patrimonio). Se trata de los CDI con Australia, Japón, Reino Unido y Estados Unidos. En estos CDI se citan aquellos impuestos existentes en los sistemas tributarios de los Estados-parte a los cuales serán de aplicación las normas contenidas en aquellos.

El resto de CDI celebrados por España contiene una cláusula general delimitadora del ámbito objetivo de aplicación. Dos tipos de diferencias se producen entre las disposiciones propuestas por el Modelo de Convenio y los CDI efectivamente promulgados: es posible que no se incluya dentro del ámbito de aplicación de algunos CDI la imposición sobre el patrimonio y, es posible, además, que las disposiciones contenidas en los CDI únicamente sean aplicables a los impuestos exigidos por los Estados contratantes y no por otros niveles de la Administración (Estado, regiones, provincias o municipios).

Falta por enumerar en los CDI con Brasil, Italia y Portugal y, últimamente, en los CDI celebrados con Corea, Irlanda y Filipinas el patrimonio como objeto material de imposición que entra dentro del ámbito de aplicación de aquellos CDI. En estos CDI únicamente se incluyen dentro de su ámbito de aplicación los impuestos que tienen como objeto material la renta y no se incluyen aquéllos que tienen como objeto material el patrimonio en su globalidad o una fracción del mismo. Es necesario señalar que en el momento de celebrar dichos Acuerdos Internacionales no existían impuestos que gravaran el patrimonio en su globalidad a nivel estatal en ninguno de los Estados-parte. Sí existían, sin embargo, impuestos sobre determinados elementos patrimoniales a nivel local que no son citados dentro del ámbito de aplicación de los CDI y que sí son citados en otros CDI de la época ratificados por España. Esta circunstancia permite afirmar que no existió voluntad de los Estados-parte de incluir los impuestos cuyo objeto de gravamen material es el patrimonio dentro del

ámbito de aplicación de aquellos Tratados.

3.1.1) CDI sin cláusula general delimitadora de los impuestos incluidos en el ámbito de aplicación :

Hemos visto anteriormente que existen CDI donde no se encuentra una cláusula general delimitadora de los impuestos incluidos en el ámbito de aplicación del Tratado Internacional. Sin embargo, aparece un listado de los impuestos existentes en uno y otro Estado en el momento de celebrar el Acuerdo Internacional, a los cuáles sí se aplican los artículos de los CDI y aparece una cláusula, existente en todos los CDI celebrados por España, que establece la aplicación automática de los mismos "a los impuestos de naturaleza idéntica o similar que se añadan a los actuales o los sustituyan". Entre los impuestos citados en los CDI con Australia, Estados Unidos y Japón no se cita ningún impuesto español o de los otros Estados contratantes que tengan como objeto material el patrimonio en su globalidad o una fracción del mismo.

Por el contrario, en el CDI celebrado con el Reino Unido, aunque entre los impuestos citados por el Reino Unido no se encuentra ningún impuesto que tenga como objeto material el patrimonio en su globalidad o una fracción del mismo, por lo que respecta a España se incluyen dentro del ámbito de aplicación del CDI los impuestos locales sobre el patrimonio y el impuesto existente en el Sahara sobre el patrimonio.

La cuestión que puede plantearse es si los sucesivos impuestos, que tienen al patrimonio de una persona física en su globalidad como objeto material, introducido a nivel estatal por la Ley 50/1977 del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas y que culminan con la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, pueden entenderse incluidos dentro del ámbito de aplicación de los CDI celebrados con Australia, Brasil, Estados Unidos, Japón y el Reino Unido.

Por lo que respecta al CDI con Australia puede decirse que éste no es aplicable al impuesto sobre el Patrimonio español regulado mediante la Ley 19/1991 ya que este Acuerdo internacional fue celebrado en Canberra en marzo de 1992, es decir, cuando ya estaba en vigor en España la Ley 19/1991 y, por lo tanto, cabe afirmar que no ha habido voluntad por parte de los Estados contratantes de introducir dicho impuesto en el ámbito de aplicación del CDI. No debe olvidarse que en Australia no existe un impuesto sobre el patrimonio global de las personas físicas.

La misma tesis que ha sido sostenida en el caso del CDI con Australia puede sostenerse mutatis mutandi sobre el Convenio con Estados Unidos. En efecto, este CDI se celebró en febrero de 1990, es decir, doce años después de la entrada en vigor en España del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, por lo que cabe presumir que no existió voluntad por parte de los Estados de incluir dentro del ámbito de aplicación del CDI aquellos impuestos que tuvieran como objeto

material el patrimonio. Tampoco debe dejar de tenerse en cuenta que no existe imposición sobre el patrimonio global de las personas físicas a nivel federal en Estados Unidos.

Por lo que respecta a Brasil e Italia existe en ambos CDI una cláusula general que indica claramente que únicamente los impuestos que tienen como objeto material de gravamen la renta pueden estar incluidos dentro del ámbito de aplicación del CDI. En consecuencia, no parece que pueda admitirse la inclusión de impuestos que tengan como objeto material el patrimonio dentro del ámbito de aplicación del CDI con Brasil e Italia.

El CDI con Japón, celebrado en 1974, es decir, antes de la Reforma fiscal iniciada en 1977, no contiene una fórmula general sobre los impuestos a los que afecta, sino que incluye una lista de impuestos de los dos Estados a los cuales son de aplicación las normas del CDI. En este caso no se citan impuestos que tengan como objeto material el patrimonio o una fracción del mismo que graven a las personas físicas o jurídicas. La cláusula de aplicación automática de los artículos del CDI "a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga" no parecen de aplicación aquí, ya que la naturaleza del impuesto que grava el patrimonio no es idéntica ni análoga a los impuestos que gravan la renta, al existir un objeto material de gravamen en ambos impuestos.

Al igual que sucede con el CDI con Japón, el CDI con el Reino Unido carece de una cláusula general sobre los impuestos afectados, aunque contiene una lista de impuestos incluidos,

entre los cuales se hallan los impuestos locales sobre el patrimonio y el impuesto sobre el patrimonio del Sahara (actualmente este territorio ya no está bajo soberanía española). Parece pues, que a través de la cláusula que trata de la continuidad de la aplicación del CDI "a los impuestos de idéntica o análoga naturaleza" se pueden aplicar los artículos del CDI a los actuales impuestos sobre el patrimonio de carácter local: el impuesto sobre bienes inmuebles y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Sin embargo, esta cláusula no puede emplearse en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio global de las personas físicas al no cumplir la condición de ser un impuesto análogo o idéntico a los impuestos citados en el CDI.

El artículo que debe utilizarse para incluir el Impuesto sobre el Patrimonio dentro del ámbito objetivo de aplicación del CDI es el art.23 del propio Acuerdo internacional que reparte la soberanía tributaria de los Estados para gravar los distintos bienes y derechos.

Tampoco debe olvidarse que no existe Impuesto sobre Patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

3.1.2) CDI que únicamente resultan aplicables a los tributos exigidos por el Estado :

La otra variación importante existente en los CDI suscritos por España, en cuanto al párrafo 1 del art.2, se refiere a que las disposiciones contenidas en los CDI únicamente son aplicables

a los impuestos exigidos por los Estados contratantes y no por otros niveles de la Administración (Estados, regiones, provincias o municipios). Esto sucede en los CDI suscritos por España con Argentina, Brasil, Bulgaria, Canadá, República Checoslovaca, Ecuador, India, Irlanda, Polonia, Rumania y la U.R.S.S.

En los CDI con Japón, Reino Unido, Australia y Estados Unidos al establecerse una lista de los impuestos de los Estados parte a los cuales se les aplican las normas, no se indica cuáles son las Administraciones públicas de dichos Estados que son sujetos activos de los impuestos que entran dentro del ámbito de aplicación del CDI.

3.2) Comparación con el número 2 del artículo 2 :

El contenido del párrafo 2 del artículo 2 que incluye una descripción de lo que se entiende por impuestos sobre la Renta y el Patrimonio presenta pocas novedades en los diversos CDI firmados por España. En algunos de ellos: R.F.A., Bélgica, Brasil, Dinamarca, Finlandia, Marruecos, Noruega, Suecia, Suiza y Estados Unidos se excluyen de forma expresa del ámbito de aplicación del CDI las cuotas a la Seguridad Social.

Sin embargo, existen algunos CDI en los cuales no se ha incluido ninguna descripción de los impuestos a los cuales afectaban las cláusulas del CDI. Estos CDI son los de Ecuador, URSS, Reino Unido, Japón, Estados Unidos, Bulgaria y Australia.

Puesto que los CDI con Brasil e Italia no incluyen en su ámbito de aplicación objetivo los impuestos que gravan el patrimonio, la descripción de objetos materiales de imposición, del número 2 no incluye ninguna referencia al patrimonio o a sus diversos elementos.

3.3) Comparación con el número 3 del artículo 2 :

Es el párrafo 3 del artículo 2, aquél en el que pueden encontrarse mayores divergencias entre los distintos CDI celebrados por España. Cada uno de los sucesivos Modelos de Convenio de la O.C.D.E. deja libre a los Estados-parte la decisión de los impuestos concretos que entran dentro del ámbito objetivo de aplicación del CDI.

Al incluir una lista de los impuestos existentes en el momento de celebración del CDI en los dos Estados contratantes a los cuales deben aplicarse los artículos del CDI, la evolución del sistema tributario de cada uno de los Estados provoca la extraordinaria heterogeneidad del número 3 del artículo 2.

Nuestro país no ha sido una excepción en el fenómeno generalizado de la evolución del sistema tributario. En los primeros CDI celebrados, (CDI con R.F.A., Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza) durante los años sesenta y principios de los años setenta, los impuestos que se citaban eran, además de los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio, por un

lado, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y, por otro lado, los impuestos a cuenta de los mismos (Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana, el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre Actividades y Beneficios, Comerciales e Industriales). Además se incluyen respecto a las empresas reguladas por la Ley de 26 de diciembre de 1958, que se dedican a la investigación y explotación de hidrocarburos, el canon de superficie, el impuesto sobre el producto bruto y el impuesto especial sobre beneficios de dichas sociedades. Finalmente, se incluían también los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigidos en los territorios de Fernando Poo, Río Muni, Sahara e Ifni (actualmente ninguno de estos territorios continúan bajo la soberanía política española).

En el CDI con Francia no se citan los impuestos locales dentro del ámbito objetivo de aplicación.

Tras la Reforma fiscal iniciada en 1977, el párrafo 3 del art.2 ha cambiado sustancialmente en los CDI firmados tras las modificaciones de nuestro sistema tributario. En ellos aparecen como impuestos incluidos dentro del ámbito de aplicación objetivo el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre el patrimonio (CDI con Checoslovaquia, Hungría, Luxemburgo, Polonia, Túnez, URSS, Argentina).

En cambio en los CDI con China y Bulgaria se incluyen además de los impuestos anteriores, los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio (impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto sobre vehículos de tracción mecánica e impuesto sobre los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana). Por el contrario, en el CDI con Estados Unidos no se incluye dentro del ámbito objetivo el impuesto sobre el patrimonio (esta fuente de riqueza no se encuentra gravada a nivel Federal en los Estados Unidos que es además el único nivel de Administración al cual se aplica el CDI celebrado con España).

Celebrado en 1978, el CDI con Marruecos cita en el apartado 3 del artículo 2, los impuestos que configuraban el impuesto anterior a la Reforma fiscal iniciada en 1978. Esta enumeración ha sido sustituida por otra contenida en el Protocolo anexo al CDI del año 1983 que cita los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y del patrimonio.

La enumeración de impuestos contenida en el número 3 del artículo del CDI entre España y Finlandia fue modificada por el Canje de Notas de 27 de abril de 1990 (publicada en el B.O.E. de 28 de julio de 1992). Esta nueva enumeración cita en el caso de España el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.

Farré Español y González Poveda¹⁷¹ únicamente incluyen dentro del ámbito de aplicación de los CDI los impuestos estatales sobre la renta y el patrimonio y no incluyen los impuestos locales que tienen esos mismos objetos materiales de gravamen.

Hemos afirmado, sin embargo, la inclusión dentro del ámbito objetivo de los CDI de los impuestos locales que tienen por objeto material la renta y el patrimonio, puesto que el criterio delimitador escogido por el Comité de Asuntos Fiscales para incluir o no un impuesto en el ámbito objetivo de aplicación no es otro que la riqueza gravada, el objeto material de gravamen. Dicha riqueza gravada está incluida en el ámbito de aplicación tanto en el caso de que el impuesto sea exigido por la autoridad estatal como por cualquier otra Administración, entre las cuales se incluyen la Administración local (art.2.1 del Modelo de Convenio de 1992).

En los CDI efectivamente celebrados por España tanto antes como después de la Reforma tributaria se cita entre los impuestos incluidos en el ámbito de aplicación del gravamen los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio, por lo que deben incluirse todos aquellos que tengan dicho objeto de gravamen y sean exigidos por la Administración local, dentro del ámbito objetivo de aplicación. Se hace además extensión de la aplicación de los CDI a los impuestos exigidos por la Administración local

¹⁷¹ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.77.
GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.108.

que los sustituyan, a través de la cláusula que aparece en todos los CDI celebrados por España copiada del número 4 del artículo 2 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.

Una prueba de la inclusión de los impuestos locales actuales sobre la renta y el patrimonio dentro del ámbito de aplicación de los CDI es que en la última reforma del CDI con Finlandia (realizada por el Canje de Notas de 27 de abril de 1990) y que entre otras reformas, adapta la cita de los impuestos existentes en los sistemas tributarios de los dos Estados-parte al estado de los sistemas tributarios en el momento del Canje de Notas, continúan citándose los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio, al igual que sucedía en el artículo original incluido en el CDI celebrado en 1967.

3.4) Comparación con el número 4 del artículo 2 :

Este número, que permite la aplicación de las cláusulas del CDI a los impuestos que vayan sucediéndose en los distintos sistemas tributarios de los Estados contratantes y que introduce la obligación para los Estados de comunicarse las sucesivas modificaciones de los sistemas tributarios vigentes, se encuentra presente en todos los CDI celebrados por España (salvo en el CDI con la URSS en el cual no existe una obligación para los Estados de comunicarse mutuamente las modificaciones en la legislación fiscal). Además, este número presenta una gran homogeneidad en todos los CDI celebrados por España.

Algunos CDI admiten la posibilidad de que no se produzca la sustitución automática de unos impuestos por otros en los CDI. Así, el CDI con Bulgaria prevé la posibilidad de que las autoridades competentes de los Estados contratantes estuvieran en desacuerdo sobre la naturaleza idéntica o análoga de los impuestos que se establezcan con posterioridad a la celebración del Acuerdo y, en este caso, "se iniciarían conversaciones sobre la conveniencia de modificar el Convenio para la inclusión del nuevo impuesto en cuestión". Estas conversaciones se seguirían de acuerdo con el procedimiento amistoso regulado en el art.24 del Modelo de Convenio y en el art.23 del CDI con Bulgaria. En el CDI con Austria está previsto el inicio de negociaciones para revisar las disposiciones del CDI, "cuando se introduzca alguna modificación en la legislación fiscal de alguno de los Estados contratantes, especialmente si ella afectara a la imposición sobre los dividendos e intereses".

En cuanto a la obligación de los Estados de comunicarse las sucesivas modificaciones de sus sistemas tributarios, las peculiaridades más destacables se centran en el momento en que deben realizarse las comunicaciones entre los Estados. La mayoría de CDI no contienen ninguna indicación sobre el momento en que deberá realizarse la comunicación. Otros señalan que esta se hará "en un tiempo razonable" desde que se produjo la modificación (CDI con China y Japón), "cada año" (CDI con Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Suecia y Suiza), "al comienzo de cada año" (CDI con R.F.A. y Portugal), o "a finales de cada año" (CDI con Italia, Noruega y Reino Unido).

III.A.3. Ambito de aplicación territorial del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 :

Los CDI celebrados entre dos Estados, al constituir normas de origen internacional creadoras de derechos y obligaciones, necesitan la delimitación de un espacio físico, territorio, donde dichas normas son válidas, donde gozan de eficacia a la hora de crear derechos y obligaciones.

En principio, los CDI, como especie dentro del género de los Tratados internacionales, resultan obligatorios en la totalidad del territorio de cada una de las Partes, entendiéndose por tal el territorio terrestre, las aguas interiores, el mar territorial y el espacio aéreo (art.29 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, firmado el 23 de mayo de 1969). Sin embargo, es posible encontrar excepciones a esta regla que hacen que un Tratado no se aplique a determinadas partes del territorio estatal, a dependencias insulares, a colonias dependientes, etc.¹⁷².

Vamos a estudiar en este epígrafe cómo se determina el ámbito de aplicación territorial de los CDI, cuestión que no ha sido resuelta por el Modelo de Convenio de 1992 (ni ninguno de los anteriores), además prestaremos una especial atención a la determinación del ámbito territorial de aplicación en los CDI celebrados por España.

¹⁷² DIEZ DE VELASCO, M., Instituciones de Derecho Internacional..., pp.128-129, pág.129.

III.A.3.a) Postura del Modelo de Convenio de 1992:

El Modelo de Convenio de 1992 (al igual que los Modelos anteriores) no incluye ninguna disposición particular que regule el ámbito territorial de aplicación del mismo. Sopena sostiene que esta omisión es consecuente con las líneas del Modelo, el cual deja precisamente para la negociación el determinar el alcance territorial de los convenios¹⁷³. Sin embargo, Borrás¹⁷⁴ afirma que puede considerarse como norma general a este respecto el art.2, apartado 1, de cada uno de los sucesivos Modelos de Convenio, según el cual el Convenio se aplicará a los impuestos percibidos por cuenta "de un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o sus colectividades locales". Este artículo significa que se sigue en esta materia la norma general, es decir, que se entiende que el ámbito de aplicación de cada uno de los CDI se extiende a la totalidad del territorio de los Estados contratantes.

Desde el punto de vista estadístico, la mayoría de CDI celebrados siguiendo las pautas marcadas por los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. contienen una cláusula (generalmente incluida en el art.3 denominado "definiciones generales") delimitadora del ámbito territorial de aplicación del CDI.

¹⁷³ SOPENA GIL, J., **La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva**, Civitas REDF, pp.5-32, n°14, enero-marzo, 1984.

¹⁷⁴ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., **Los convenios internacionales...**, pág.63.

En consonancia con lo previsto en el art.29 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados es posible que los CDI no se apliquen a determinadas partes del territorio de alguno de los Estados contratantes. Esta exclusión de determinados territorios del ámbito de aplicación de los CDI se puede explicar por las peculiaridades del régimen tributario vigente en aquellos territorios excluidos.

Las particularidades introducidas en determinados regímenes tributarios territoriales son generalmente más favorables para los contribuyentes, personas físicas o personas jurídicas. La existencia de estos sistemas tributarios privilegiados se justifican por razones de insularidad de aquellos territorios o como medida de fomento de la actividad económica en determinadas regiones.

Partiendo del principio de la aplicación de las normas del CDI a la totalidad del territorio de cada uno de los Estados contratantes, sin perjuicio de la posible exclusión de determinados territorios, el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. prevé en su artículo 28 la posibilidad de la extensión del ámbito territorial de aplicación de los CDI.

En efecto, de acuerdo con el número 1 del art.28 del Modelo de Convenio de 1992 es posible la extensión del contenido del CDI a aquellos territorios de los Estados contratantes en los cuales no se aplicaba, o a los Estados o territorios cuyas relaciones internacionales sean asumidas por cualquiera de los Estados

contratantes.

La flexibilidad es la nota dominante en este artículo del Modelo de Convenio. El mismo permite que la extensión territorial pueda hacerse sobre la base del articulado inicial del CDI o bien introduciendo las modificaciones necesarias. La entrada en vigor de la extensión territorial será fijada de común acuerdo entre los Estados contratantes.

La manera en que debe formalizarse dicha extensión territorial es el simple intercambio de notas diplomáticas, sin perjuicio del procedimiento establecido constitucionalmente en cada uno de los Estados contratantes.

Si se produce la denuncia del Acuerdo internacional, también los efectos de la misma pueden ser pactados entre los Estados-partes. En el caso de no haber sido expresamente previstos se establece que la denuncia del CDI por cualquiera de los Estados contratantes pondrá fin, igualmente, a la aplicación del CDI a todo Estado o territorio al cual se halla extendido previamente el CDI.

Los Comentarios a este artículo (que no han sido modificados desde el Modelo de Convenio de 1977) señalan que una cláusula de esta naturaleza presenta un interés para los Estados que poseen territorios de Ultramar (caso de Francia, Países Bajos, Estados Unidos, Dinamarca...) o que asuman las relaciones internacionales de otros Estados o territorios.

La única condición exigida para que pueda ser prevista la extensión de un CDI a otros Estados o territorios es que éstos exijan impuestos de naturaleza análoga, es decir que tengan el mismo objeto de gravamen material, a aquellos que se aplican al CDI.

III.A.3.b) Delimitación del ámbito territorial de aplicación de los CDI celebrados por España

La observación de los diferentes tratados fiscales internacionales firmados por España permite apreciar una relativa variedad de definiciones del propio territorio de aplicación.

Se puede afirmar que en la práctica totalidad de CDI celebrados por España la definición del ámbito territorial suele hacerse de dos formas. En la primera de estas formas se utiliza un criterio político, al definir el ámbito territorial de aplicación mediante la fórmula "Estado español". La segunda de las formas atiende al criterio geográfico y presenta diversas variedades, que ahora analizaremos.

Una buena parte de los CDI incorporan en la descripción geográfica del territorio sometido a soberanía fiscal del Estado español, además de territorios que están actualmente sometidos a la soberanía política del Estado español (España peninsular, archipiélagos canario y balear, plazas del Norte de África), otros territorios que ya no están bajo la soberanía política del Estado español. Así, un gran número de CDI celebrados por España

incorporan descripciones ya añejas, en las que junto a la España peninsular, Baleares, Canarias y las plazas del Norte de África, figuran provincias y territorios africanos absolutamente ajenos a nuestra soberanía política desde hace ya años (Fernando Poo, Río Muni, Ifni y Sáhara). Esto sucede en los CDI celebrados con la R.F.A., Austria, Bélgica, Finlandia, Noruega, Portugal y Suiza.

En los otros CDI, más modernos, la definición geográfica del ámbito de aplicación incorpora áreas territoriales marítimas que escapan a nuestra soberanía política.

Siguiendo a Sopena¹⁷⁵, hay que considerar que el territorio de un Estado consta de las siguientes parte:

1º Superficie terrestre propiamente dicha o tierra firme, dentro de la cual se incluyen los ríos y canales.

2º El territorio marítimo en la medida en que esté considerado como de competencia estatal, entendiéndose como tal las aguas interiores y el mar territorial. La delimitación del mar territorial es la cuestión que actualmente plantea mayores problemas.

3º El subsuelo correspondiente a dichos espacios.

¹⁷⁵ SOPENA GIL, J., op.cit., pág.12.

4º El espacio atmosférico que se encuentra sobre los espacios anteriores.

Junto a estas zonas que están bajo la soberanía de un Estado existen otras zonas que son de transición entre dos espacios, el uno dominado por un Estado y el otro libre: la zona económica exclusiva y la plataforma continental en los cuales el Estado ribereño, en este caso España, tiene unos poderes especiales.

La zona económica exclusiva ha sido reglamentada en España, por vía interna, mediante la Ley 15/1978 de 20 de febrero. Dicha zona se extiende hasta una distancia de 200 millas náuticas, contadas a partir de las líneas de base desde las que se mide la anchura del mar territorial (art.1.1).

El Estado español reivindica sobre su zona económica exclusiva los siguientes derechos y potestades:

- a) el derecho exclusivo sobre los recursos naturales
- b) la competencia de reglamentar la conservación, explotación y exploración de tales recursos.
- c) la jurisdicción exclusiva para hacer cumplir las disposiciones pertinentes.
- d) cualquier otra competencia que el Gobierno establezca en conformidad con el Derecho internacional (art.1.2).

Tras la adhesión de España a la Unión Europea nuestra Zona económica exclusiva se encuentra sometida a la llamada política común pesquera con las particularidades y períodos de adaptación

previstos en el Acta de Adhesión relativos a las condiciones de ingreso (especialmente en el Capítulo 4 del Título II de su Cuarta Parte).

Junto a la zona económica exclusiva existe otra zona denominada plataforma continental sobre la cual el Estado español puede ejercer determinadas potestades pese a no ser parte del territorio sometido a la soberanía política española.

El interés despertado por la plataforma continental tiene su origen en la necesidad de la humanidad de buscar y explotar nuevos recursos que están presentes en la plataforma (petróleo, gas natural, minerales...) y en los avances de la técnica que han hecho posible, cada día con mayor eficacia, la explotación de las riquezas contenidas en la plataforma.

Derivada de la importancia de la plataforma continental fue la publicación del Convenio sobre la plataforma continental en 1958 (España se adhirió a dicho Convenio en 1971, B.O.E. de 25 de diciembre de 1972). De acuerdo con el art.1 del Convenio, la plataforma continental está formado por:

a) el lecho y el subsuelo de las zonas submarinas adyacentes a la costa, pero situadas fuera de la zona del mar territorial, hasta donde la profundidad de las aguas suprayacentes permite la explotación de los recursos naturales de dichas zonas;

b) el lecho del mar y el subsuelo de las regiones submarinas

análogas, adyacentes a las costas de las islas.

Sobre tal plataforma el Estado ribereño no ejerce su soberanía, sino derechos soberanos a los fines de su exploración y del aprovechamiento de sus recursos naturales. Estos derechos son exclusivos en el sentido de que si el Estado ribereño no explora la plataforma y no aprovecha los recursos naturales, nadie, sin su consentimiento, puede emprender tales actividades y reivindicar derechos sobre la plataforma continental¹⁷⁶.

A efectos tributarios la inclusión de la plataforma continental y de la zona económica exclusiva dentro del ámbito territorial sometido a la soberanía tributaria de España se realiza en primer lugar a través de los CDI.

Así, a partir de 1971, la firma de convenios o renovación de otros contendrá una referencia explícita a la inclusión, a efectos de delimitar el ámbito territorial de aplicación del CDI, de la plataforma continental. Esta afirmación tiene, sin embargo, sus excepciones ya que algunos países con los cuales se firmó el convenio han mantenido la postura de ignorar la plataforma como es el caso del CDI con Brasil, Japón o Argentina ¹⁷⁷.

¹⁷⁶ DE AZCARRÁGA, J.L., *El concepto de plataforma continental ante el Derecho tributario*, en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, pp.777-793, pág.782, Madrid, 1972.

¹⁷⁷ SOPENA GIL, J., *op.cit.*, pág.14.
Para conocer la inclusión de dichas zonas en la normativa interna es de gran interés consultar las pp.20-27 de la obra citada.

Los CDI con Francia, Canadá, Rumania, Italia, Gran Bretaña, Suecia, Checoslovaquia, Dinamarca, Polonia, Túnez y México extienden también los efectos del CDI a la plataforma continental.

En los CDI con China, Estados Unidos y Bulgaria para delimitar el ámbito geográfico se utiliza la fórmula "cualquier área exterior al mar territorial" lo que significa la inclusión dentro del ámbito de aplicación, además de la plataforma continental, de la zona económica exclusiva.

Habíamos visto como la delimitación del ámbito geográfico de aplicación del CDI con Bélgica se hacía enunciando los diversos territorios bajo soberanía española en el momento de celebrar dicho CDI, sin embargo, el Protocolo anexo al Acuerdo internacional en la letra b) del número 2 introduce, además, en la definición geográfica del término "España", "cualquier región adyacente al mar territorial de España, que sea o pueda ser considerada posteriormente según la legislación de España, relativa a la plataforma continental, como una región en cuyos límites pueden ejercerse los derechos de España referentes al lecho del mar y el subsuelo de las regiones submarinas, así como a sus recursos naturales".

Por razones diplomáticas, sostiene Carmona¹⁷⁸ se obvió

¹⁷⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Geografía política y Tratados fiscales*, en *Prólogo*, en *Tributación de no residentes*, pp.XX-XXV, pág.XXII.

cualquier referencia al archipiélago canario, a Ceuta y a Melilla en el CDI celebrado con Marruecos, en el cual únicamente se menciona "el Reino de España".

Resulta necesario aquí hacer referencia a la existencia actualmente en España de dos regímenes especiales en materia tributaria que suponen una limitación a las normas generales de los impuestos personales sobre la renta y el patrimonio. Estos regímenes son el Régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre) y el régimen especial de la Comunidad Autónoma del País Vasco (regulado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre).

Como consecuencia de la facultad de poseer regímenes especiales de Convenio y Concierto en ambas Comunidades, existe una regulación propia en las mismas de los tributos personales sobre la renta y el patrimonio y sobre los tributos locales.

Puesto que el Estado considerado como un todo, como miembro de la Comunidad Internacional, puede concertar tratados internacionales que una vez publicados forman parte del ordenamiento jurídico interno, ocupando en él una posición supralegal, esta misma condición podrá afirmarse de los Convenios de Doble Imposición celebrados por España ¹⁷⁹.

¹⁷⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J., op.cit., pág.46.

En consecuencia, y puesto que los CDI celebrados por España tienen como ámbito objetivo de aplicación los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, incluyéndose explícitamente las subdivisiones políticas y entes locales del mismo (art.2.1 del Modelo de Convenio de 1992), los CDI resultan de aplicación plena en Navarra y País Vasco¹⁸⁰.

En cuanto a la delimitación de los otros sujetos-parte de los CDI celebrados por España, Carmona¹⁸¹ afirma que existe una gran variedad de fórmulas definitorias.

Mientras que para algunos Estados se opta por atender a precisiones territoriales específicas (Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Noruega, Reino Unido, Japón, Portugal y Dinamarca), en otros CDI se hace hincapié en la forma política del Estado, de modo que el territorio de aplicación del convenio se restrinja en función del ámbito del respectivo Reino (caso de Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, Suecia o Marruecos), República (Austria, Finlandia, Italia o Túnez), República Popular (China, Hungría, Polonia o Bulgaria), República Socialista (Rumania, Checoslovaquia), República Federativa (Brasil), República Federal (Alemania), Confederación (Suiza) o Gran Ducado (Luxemburgo).

Incluso en algunas ocasiones se cambinan ambas fórmulas

¹⁸⁰ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.85.

¹⁸¹ CARMONA FERNÁNDEZ, N., op.cit., pág.XXII.

(Francia, Noruega, Dinamarca y Bélgica).

Sin embargo, en algunos territorios bajo la dependencia política de alguno de los Estados contratantes no se aplican las cláusulas de los CDI. En el CDI con Dinamarca se excluye del ámbito de aplicación las islas Feroe y Groenlandia, o Surinam y Antillas quedan fuera del CDI con los Países Bajos.

El CDI con Francia no se aplica, en principio, a los Territorios franceses de Ultramar aunque en virtud de la cláusula de extensión territorial de este Acuerdo Internacional contenida en el art.30.1 podrá llegar a aplicarse a aquellos Territorios. De forma análoga al CDI con Francia, el CDI con los Países Bajos no debe aplicarse en Surinam (actualmente se trata de un Estado soberano) o en las Antillas Neerlandesas aunque si llega a aplicarse la cláusula de extensión territorial del art.31.1 sí que será de aplicación. Noruega excluye del ámbito de aplicación del CDI Svalbard, Jan Mayen y las dependencias noruegas fuera de Europa. El caso del Reino Unido presenta ciertas peculiaridades ya que "es notorio-que no expreso en el clausulado- que el convenio no se hace extensivo a dependencias de la Corona Británica que gozan de autonomía fiscal, como es el caso de varios territorios de privilegiada fiscalidad, tal Gibraltar, Jersey, Guerseney o la Isla de Man. Uno de los últimos CDI celebrados por España, el celebrado con Australia efectúa tanto una general exclusión de los territorios exteriores como una

inclusión explícita de una serie de islas¹⁸².

Tal y como acabamos de ver, existen en los CDI celebrados con Francia y Países Bajos, una cláusula de extensión territorial del mismo, de acuerdo con el artículo 28 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.. Esta misma cláusula aparece también en los CDI celebrados con Dinamarca, Polonia y Reino Unido además de los anteriormente citados CDI con Francia y los Países Bajos.

Los cambios en la política internacional ocurridos en los últimos años han provocado la desaparición de algunos Estados (U.R.S.S., Yugoslavia, R.D.A.) y la aparición de nuevos Estados que, en algunos casos, habían tenido anteriormente la condición de Estados (Letonia, Lituania, Estonia, Croacia, Eslovenia, Alemania como un solo y único Estado). Estos fenómenos además de afectar a cuestiones de una gran trascendencia (nacionalidad de los ciudadanos, responsabilidad internacional del Estado predecesor, derechos adquiridos por terceros...) también afecta a la eficacia de los tratados bilaterales o multilaterales suscritos por los Estados antecesores, entre los cuales deben incluirse los CDI.

Para regular esta cuestión existe la "Convención de Viena sobre Sucesión de Estados en materia de Tratados", de 23 de agosto de 1978. Sin embargo, este texto no se encuentra técnicamente en vigor, en la medida en que los Estados firmantes,

¹⁸² CARMONA FERNÁNDEZ, N., op.cit., pág.XXIII.

que hasta la fecha han presentado el instrumento de ratificación o de adhesión a su texto, no ascienden al número suficiente (quince es exigido por su artículo 49) para dar lugar a la vigencia de la Convención. Aunque el texto únicamente puede considerarse como de derecho consuetudinario y pese a que carece de un contenido dispositivo vinculante, constituye un "factor vinculante" para la interpretación y resolución de las cuestiones relativas a la sucesión de Estados y así lo han puesto siempre de manifiesto la práctica internacional, la jurisprudencia y la doctrina científica.

La sucesión de Estados puede definirse como "la sustitución de un Estado por otro en la responsabilidad de las relaciones internacionales de un territorio" (art.2.1.b del Convenio de Viena). Hay sucesión cuando un sujeto de Derecho Internacional entra en derechos y obligaciones de otro.

En cuanto a la aplicación de los Tratados suscritos por Estados que existían en un momento anterior al fenómeno de sucesión de Estados, existen dos posturas principales: el principio de tabula rasa y el principio de continuidad. Según el primero, el Estado sucesor no está vinculado por las relaciones convencionales establecidas con anterioridad por el Estado predecesor y, en consecuencia, no se ve ligado ni hereda ninguna obligación derivada de un tratado celebrado por éste, y, según el segundo, todo tratado suscrito por el Estado predecesor continuará en vigor respecto de cada Estado sucesor.

El principio de tabula rasa se produjo, especialmente, en los supuestos de "sucesión colonial", en los supuestos de sucesión de Estados de reciente independencia y en los supuestos de "sucesión parcial" (cuando una parte del territorio de un Estado es transferida por éste a otro Estado).

Por el contrario, cuando se produce una unificación de Estados, extinguiéndose la personalidad de ambos y constituyendo un nuevo sujeto del Derecho Internacional (el Estado sucesor), o cuando se separan parte o partes del territorio para formar uno o varios Estados, continúe o no existiendo el Estado predecesor, se aplica, en general, el principio de continuidad.

Carmona¹⁸³ concluye que en los diversos supuestos de sucesión de Estados se ha optado por fórmulas "en que bien el principio de continuidad ha operado, pero nunca como presunción absoluta, o el principio de la "tabla rasa" se ha sostenido, pero siempre con un número notable de excepciones, de modo que el Estado sucesor no provoque una ruptura total de sus relaciones convencionales. Serán, en suma, soluciones grises y nunca maximalistas las que tengan cabida en la práctica". Tras esta larga introducción sobre la sucesión de Estados, vamos a analizar los tres casos concretos de sucesión de Estados que se han producido entre los Estados con los cuales España ha celebrado un CDI. Estos tres Estados son: la R.F.A., la U.R.S.S. y Checoslovaquia.

¿Qué efectos se han producido en el Convenio sobre doble

¹⁸³ CARMONA FERNÁNDEZ, N., op.cit., pág.XXIX.

imposición suscrito entre el Estado español y la República Federal de Alemania en 1966 a consecuencia de la unión política de la República Federal y la República Democrática alemanas?

Este CDI, en su art.3.1.a) define la República Federal en sentido geográfico, como el territorio en que se aplica la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania.

No contiene dicho tratado una disposición de "extensión territorial", similar a la prevista en el artículo 28 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E.. Dicha cláusula hubiera sido de gran interés, ya que hubiera permitido que en virtud de acuerdo entre los dos Estados, formalizado mediante intercambio o canje de notas diplomáticas, se incluyera dentro del ámbito de aplicación del Tratado a territorios, respecto de los cuales asumiera las relaciones internacionales uno de los Estados contratantes. Sería el caso de la R.F.A. cuando asumiera las relaciones internacionales de los territorios de la antigua R.D.A.

La unificación alemana tiene efectividad desde el día 3 de octubre de 1990, momento en el cual se produce la adhesión de la R.D.A. a la R.F.A. en las condiciones previstas por el art.23 de la Ley Fundamental de la República Federal.

El Tratado de Unificación firmado el 31 de agosto de 1990 deja constancia de que en virtud de la adhesión a la República Federal Alemana, los cinco Länder de la R.D.A. se convierten en Länder de la República Federal de Alemania y Berlín-este se

incorpora también a este territorio.

El Capítulo IV del Tratado de Unificación regula el tratamiento de los convenios y tratados suscritos por cada uno de los Estados alemanes. En principio, los convenios suscritos por la República Federal permanecen en vigor, y los derechos y obligaciones derivados de los mismos se hacen extensivos a los Länder del Este, a excepción de una serie de convenios que se describen en un anexo al Tratado, y a reserva de las adaptaciones que sean necesarias sobre puntos particulares, que requieren renegociación con los otros Estados contratantes.

En sentido absolutamente inverso, los tratados suscritos por la República Democrática Alemana han dejado de tener vigencia, a reserva siempre de las posibles negociaciones que pudieran establecerse con los otros Estados contratantes con vistas a su posible supervivencia, en especial teniendo en cuenta el principio de buena fe y el interés de los otros Estados afectados. Así pues, en la misma medida en que los Tratados suscritos por la República Democrática no se aplican desde el 1 de enero de 1991, los firmados por la República Federal se aplican extensivamente a la totalidad del territorio de la Alemania unificada desde esa misma fecha y a reserva de su renegociación.

Han sido numerosos los países que han extendido, afirma Carmona, los efectos de sus convenios fiscales a la nueva extensión de la República Federal de Alemania, incluso aquellos

que tenían relaciones convencionales con la ya extinta República Democrática Alemana.

Por lo que respecta al convenio hispano-alemán se puede afirmar que la propia definición espacial del tratado despeja de antemano muchas dudas, en la medida en que los territorios incorporados hubieran pasado automáticamente a formar parte del ámbito de aplicación de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, que es el espacio en el que tienen efecto las reglas del Tratado sobre doble imposición.

En cuanto al Convenio de doble imposición entre el Gobierno de España y la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, se plantea actualmente la cuestión: ¿ a qué Estados es de aplicación actualmente dicho CDI?

Ningún artículo del CDI entre España y la URSS puede ayudar a resolver esta cuestión.

Resulta difícil para la doctrina determinar si deben aplicarse o no a los nuevos Estados los antiguos Convenios internacionales celebrados por la URSS ya que no se puede encasillar la desmembración de la antigua URSS en ninguno de los supuestos clásicos de sucesión de Estados que están regulados por la Convención de Viena sobre sucesión de Estados en materia de tratados internacionales.

Las conclusiones que puede adelantar Carmona sobre esta problemática son las siguientes:

Si partimos de la idea de que Rusia es la "continuadora" de la personalidad jurídica de la URSS, parece que la misma será receptora de todas las relaciones jurídicas de la URSS respecto de su territorio.

Además los miembros de la Comunidad de Estados Independientes (C.E.I.) se comprometieron, tras los acuerdos de Alma-Ata, de 21 de diciembre de 1991, a garantizar los compromisos internacionales de la URSS, derivados de la legislación convenida en tratados.

Por ello, provisionalmente, puede sostenerse que los miembros de la CEI (Moldavia, Ucrania, Bielorrusia, Azerbaijón, Armenia, Turkmenistán...) aceptan la aplicación de los convenios hasta que los mismos no hayan sido renegociados por cada una de dichas Repúblicas en su propio nombre.

A diferencia de los casos anteriores, la República de Georgia no aparece nítida.

Las Repúblicas Bálticas han anunciado su rechazo general a los tratados suscritos por la URSS, a menos que expresamente acepten su aplicación.

Parece que para el Estado español, aunque todavía no exista

una decisión expresa, de forma provisional y a reserva de nuevas negociaciones, el CDI entre la España y la URSS es de aplicación a la generalidad de las Repúblicas continuadoras o sucesoras de la URSS.

En el caso de Checoslovaquia, se ha producido la separación de las dos partes del antiguo Estado, formándose dos Estados sucesores (la República Checa y Eslovaquia) y sin que continúe existiendo el Estado predecesor. La separación de estos dos Estados se ha realizado bajo el principio de continuidad respecto de los tratados internacionales en vigor, sin perjuicio de las adecuaciones pertinentes producidas por las negociaciones posteriores¹⁸⁴.

¹⁸⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *op.cit.*, XXIX-XXXIV.

III.A.4. El ámbito temporal de aplicación del Modelo de Convenio de 1992 :

El ámbito temporal de aplicación de un CDI, como el de cualquier otra norma, significa el lapso temporal que transcurre desde que una norma se integra en el ordenamiento jurídico de un Estado (en los CDI se trata del ordenamiento jurídico de dos Estados) y comienza a ser susceptible de crear derechos y obligaciones y que finaliza en el momento en que dicha norma deja de producir efectos jurídicos.

De acuerdo con Borrás¹⁸⁵ la vida de los CDI se desarrolla entre su entrada en vigor y su terminación.

Se entiende por entrada en vigor de un CDI, el momento a partir del cual el tratado comienza a obligar a los Estados-parte.

Desde el momento de la terminación del Tratado, las partes quedan eximidas de seguir cumpliendo el tratado¹⁸⁶. Se pueden resumir en cuatro las causas de terminación de los Tratados internacionales: la voluntad común de las partes (abrogación), la manifestación de voluntad de uno de los contratantes

¹⁸⁵ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., op.cit., pp.54-59, pág.54.

¹⁸⁶ PASTOR RIDRUEJO, J.A., *Lecciones de Derecho Internacional Público*, pág.129 y pág.149, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 2ª edición, Madrid, 1983.

(denuncia), la superveniencia de determinados acontecimientos (guerras o cambios de circunstancias) y la revisión¹⁸⁷.

Partiendo de estas premisas el Modelo de Convenio de 1992 (así como los Modelos anteriores) incluyó el Capítulo VII denominado "Disposiciones finales" destinado a determinar en algunos aspectos la vigencia temporal de los CDI que se celebren siguiendo el Modelo de Convenio¹⁸⁸. Dicho capítulo está formado por los artículos 29 y 30 que tratan sobre la entrada en vigor y la denuncia, respectivamente, del Convenio y que están basados en los artículos del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Estos artículos, delimitadores del ámbito de aplicación temporal del CDI, van a ser objeto de examen en este epígrafe así como las diferentes soluciones adoptadas en los CDI celebrados por España.

III.A.4.a) Los artículos 29 y 30 del Modelo de Convenio de 1992:

Estas disposiciones, que tratan sobre el procedimiento de entrada en vigor, ratificación, denuncia y cese de aplicación, están redactados con el objetivo de ser incorporados en los convenios bilaterales. Los propios Comentarios a estos artículos advierten que las reglas propuestas corresponden a las reglas enunciadas generalmente en los Tratados internacionales y,

¹⁸⁷ ROUSSEAU, CH., *Droit international publique*, Tomo I, Ed.Sirey, París, 1970, pp.205-240.

¹⁸⁸ DIEZ DE VELASCO, M., *op.cit.*, pp.106-109.

especialmente, a los postulados fijados por la Convención de Viena del Derecho de los Tratados.

1) Ratificación :

En el número 1 del artículo 29 está prevista la ratificación de los CDI que efectivamente se celebren siguiendo el Modelo de Convenio. De la Villa llama la atención sobre el hecho de que, entre las diversas formas de manifestación del consentimiento en obligarse por un Tratado, el Modelo de Convenio ha elegido la ratificación. El mismo autor explica dicha elección por ser el procedimiento elegido en las legislaciones internas de los Estados¹⁸⁹.

La ratificación puede definirse como la confirmación en el ámbito interno de los textos firmados en el ámbito externo por los agentes representantes de los Estados. El órgano que debe realizar la ratificación varía en cada uno de los Estados de acuerdo con su Derecho Constitucional, aunque los sistemas internos de ratificación se pueden dividir en la práctica en cuatro grandes grupos:

- 1º) Competencia exclusiva del Poder Ejecutivo;
- 2º) Competencia exclusiva del Cuerpo legislativo;
- 3º) Competencia del ejecutivo con previa aprobación obligatoria del legislativo;

¹⁸⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.486.

4º) Competencia conjunta del legislativo y el ejecutivo¹⁹⁰.

Los Comentarios al artículo 29 sugieren la conveniencia de incluir una disposición que determine cuáles son las autoridades que deben prestar su acuerdo para la ratificación.

En los Modelos de Convenio no se proponen normas que determinen la fecha en que comienzan a surtir efectos los Convenios.

2) Entrada en vigor prevista en el art.29 :

El segundo párrafo del art.29 distingue entre la fecha de entrada en vigor del Convenio y la fecha en que empiezan a aplicarse sus disposiciones, fechas que pueden ser fijadas en momentos diferentes.

Para De la Villa, la entrada hace referencia al cumplimiento de los requisitos exigidos para ello e implica la constancia del consentimiento de los Estados negociadores en obligarse por los Tratados. La aplicación de las disposiciones implica la confirmación práctica y efectiva de la vigencia del convenio¹⁹¹.

¹⁹⁰ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.106-109, pág.108.
Ver también SANTAOLALLA LÓPEZ, F., **Los Tratados como fuente del Derecho**, en **La Constitución española y las fuentes del derecho**, Vol.III, Madrid, 1979.

En materia de ratificación de Tratados Internacionales en el ordenamiento jurídico español ver en la obra citada pp.110-116.

¹⁹¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.486.

La entrada en vigor está prevista en el Modelo de Convenio a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación. Es decir, cuando haya constancia de la existencia del consentimiento de ambos Estados. Esto deja libertad plena a los Estados para acordar que el CDI entre en vigor cuando expire un período determinado de tiempo transcurrido desde el intercambio de instrumentos de ratificación o inmediatamente tras éste.

Sin embargo, no se ha establecido ninguna previsión en el Modelo de Convenio sobre la fecha en que empiezan a aplicarse las disposiciones contenidas en el CDI. Los Comentarios al Modelo justifican la no inclusión de ninguna norma en este sentido porque la inclusión de aquéllas depende en gran medida de la legislación interna de los Estados contratantes (en algunos Estados la base imponible del impuesto se calcula en función de las rentas obtenidas en el año en curso, en otros la base imponible se calcula en función de las rentas obtenidas en el año precedente...) y de su voluntad en el momento de celebrar el CDI.

Por todos esos motivos, las fechas en que las disposiciones de los Convenios internacionales comienzan a surtir efectos varía de unos Convenios a otros, de forma que algunas cláusulas tengan efecto retroactivo. Frecuentemente el resultado es fijar una fecha en que las disposiciones comienzan a surtir efectos distinta según la clase de rentas.

Hemos visto como podían existir ciertas normas sobre el momento de aplicación de los CDI que tengan efecto retroactivo. De esta manera se resuelve la cuestión de la posible

retroactividad de los CDI.

Dicha cuestión había sido examinada por Borrás anteriormente¹⁹². Ninguno de los Modelos de Convenio se ha pronunciado sobre ese tema, ni en el articulado, ni en los Comentarios a éste.

Aquellos que apoyan cierta retroactividad de los CDI se basan en que el acuerdo va destinado precisamente a solucionar una cuestión ya planteada con anterioridad y que por ello es más conveniente la retroactividad, más aún si se toma en consideración el tiempo que a veces dura la negociación de un convenio de este tipo y el lapso existente en muchos casos hasta su entrada en vigor.

La solución contemplada por el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. se aparta de la Convención de Viena del Derecho de los Tratados que afirma en su artículo 28 el principio de irretroactividad de las normas internacionales ("las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo").

3) El término final en el art.29 :

¹⁹² BORRÁS RODRÍGUEZ, A., Los convenios internacionales..., pág.55.

El término final de los Tratados internacionales, es decir, aquél en que deja de ser aplicable y, consiguientemente, deja también de surtir efectos puede estar previsto en el propio Tratado (estimándose válido por un plazo determinado que termina en el momento escogido por las partes) o bien puede estar en vigor por tiempo indefinido, salvo denuncia expresa, acuerdo expreso de ambas partes o superveniencia de determinadas circunstancias.

La denuncia de un Tratado internacional consiste en una decisión de voluntad mediante la cual un Estado contratante manifiesta su intención de no seguir ligado por un tratado del cual es parte.

El Modelo de Convenio de la OCDE no ha previsto ninguna regla sobre la fecha a partir de la cual las disposiciones del CDI deberán dejar de aplicarse y sólo contempla en el art.30 la denuncia del mismo.

En el caso del Modelo de Convenio de la O.C.D.E., se trata de una denuncia reglamentada, es decir, que se produce en virtud de una disposición convencional preexistente ¹⁹³.

Según este artículo, el Convenio estará en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado contratante. Disponiéndose que la posible denuncia del Convenio únicamente podrá producirse

¹⁹³ ROUSSEAU, CH., op.cit., pág.230.

cuando ya hayan transcurrido varios años desde el momento en que las partes hubieran celebrado el CDI, ya que es deseable que el Convenio se mantenga en vigor durante un cierto tiempo. Las partes fijarán el año a partir del cual podrán formular las denuncias a los CDI, en el momento de celebrarlos.

Así, una vez transcurrido el período de tiempo durante el cual no se puede formular la denuncia, los Estados pueden formular aquélla al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil. Por lo que la denuncia formulada dentro del segundo semestre del año natural surte los mismos efectos que la practicada dentro del primer semestre del año siguiente.

III.A.4.b) Soluciones contenidas en los CDI celebrados por España :

Los CDI celebrados por España siguen, en sus grandes líneas, las disposiciones previstas en los Modelos de Convenio sobre la entrada en vigor y la denuncia de los Convenios celebrados (arts. 29 y 30).

1) Ratificación :

En todos los CDI concertados por España se establece la obligación de intercambiar los instrumentos de ratificación.

Dicho intercambio de los instrumentos de ratificación

conduce a la entrada en vigor del CDI, ya sea inmediatamente a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación o transcurrido un tiempo determinado en el mismo CDI. En la mayoría de los CDI celebrados por España se establece la entrada en vigor del texto internacional a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación (CDI con Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Finlandia, Francia, Países Bajos, Hungría, Italia, Luxemburgo, Polonia, Rumania, Suecia, Suiza, Túnez, Estados Unidos, Argentina, Ecuador y Méjico), o en la misma fecha del intercambio de los instrumentos de ratificación (CDI con Bulgaria, China, URSS y Australia). En el resto de los CDI se prevé la entrada en vigor en un momento posterior al del intercambio de los instrumentos de ratificación, generalmente en el plazo de 30 días (R.F.A., Japón, Noruega, Portugal y reino Unido) o 15 días (Bélgica y Dinamarca).

2) Entrada en vigor :

Se prevén además en los CDI, las fechas en que empiezan a aplicarse las cláusulas contenidas en los mismos, resultando que algunos de estos Tratados Internacionales tienen, por voluntad de los Estados, efectos retroactivos para determinadas categorías de rentas (CDI con R.F.A., Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Países Bajos, Italia, Portugal, Suecia y Suiza).

3) Cese de efectos del CDI por denuncia :

Por lo que respecta al cese de efectos de los CDI, en todos ellos se establece que los mismos producirán efectos mientras no se produzca la denuncia por cualquiera de los Estados miembros.

La regulación de la denuncia de estos CDI está inspirada en el Modelo de Convenio de la OCDE y exige para que aquélla tenga efectos que se produzca un anuncio de la voluntad del Estado de no reconocer más efectos al CDI anteriormente celebrado con una antelación mínima de seis meses antes del cese de los efectos.

Además, en la mayoría de CDI se prohíbe la denuncia de los mismos con anterioridad a una fecha desde el momento de ratificación de los mismos. Dicha fecha se halla prevista en el propio CDI.

Con mucha frecuencia, esta fecha, a partir de la cual sí se puede producir la denuncia del Tratado Internacional, es de cinco años desde el momento del intercambio de los instrumentos de ratificación o de la última ratificación por alguno de los Estados celebrantes (CDI con Méjico, Ecuador, República Argentina, URSS, Suecia, Rumania, Polonia, Marruecos, Luxemburgo, Japón, Hungría, Francia, Estados Unidos, China y Bélgica). En otros CDI el plazo se reduce a tres años (CDI con Túnez, Bulgaria, Brasil, Australia y R.F.A.). Finalmente, en otros CDI se fija el momento a partir del cual se puede producir la denuncia de forma expresa (Países Bajos, Noruega y Dinamarca).

En el resto de CDI (Suiza, Reino Unido, Portugal, Italia,

Finlandia, Checoslovaquia, Canadá y Austria) no hay un período durante el cual no puede denunciarse el CDI.

En materia de denuncia de los CDI celebrados por España, encontramos en el Canje de Notas de 26 de junio de 1974 la denuncia del convenio de 25 de abril de 1963 entre España y Suecia. El 16 de junio de 1976 fue concluido un nuevo Convenio con dicho país.

El CDI de 27 de junio de 1973 celebrado entre Francia y España sustituye, como dice expresamente el número 3 del artículo 32, los artículos 8 a 28 del tratado de 8 de enero de 1963.

4) Revisión de los CDI :

Son varios los CDI que han sido modificados una vez celebrados. La revisión designa la operación que consiste en proceder al examen de un Tratado con el objetivo de aportar las modificaciones consideradas necesarias, útiles o deseables¹⁹⁴. Dichas modificaciones no exigen para su adopción la utilización de una forma solemne sino que puede utilizarse un simple canje de notas.

Es el CDI con Finlandia aquél que ha sufrido mayor número de modificaciones una vez celebrado. Hasta ahora ha sufrido tres modificaciones: la primera realizada por Canje de Notas de 24 de

¹⁹⁴ ROUSSEAU, CH., op.cit., pág.

diciembre de 1970 que añadió un párrafo 4º al artículo 23, la segunda por Canje de Notas de 22 de febrero de 1973 que modificó el artículo 19 y la tercera por Canje de Notas de 27 de abril de 1990 que modificó el párrafo 3 del artículo 2, incluyó un nuevo párrafo en el artículo 10 y modificó el número 4 del artículo 23.

Fue también objeto de modificación el CDI con Francia por el Acuerdo Complementario de 6 de diciembre de 1977 que modificó el art.10, párrafo 2, letra a) y el art.10, párrafo 3, letra c).

Recientemente, fue modificado por Canje de Notas de 13 de diciembre de 1993 y 17 de junio de 1994 el Convenio entre España y el Reino Unido (B.O.E. de 25 de mayo de 1995) que da una nueva redacción al número 3 del art.6 e introduce el número 5 a los artículos 13 y 23 de dicho CDI. También fue modificado recientemente el Convenio entre España y Austria por el Protocolo de 24 de febrero de 1995 (B.O.E. del 2 de octubre de 1995) que da una nueva redacción a los arts. 2, 11 y 24 del Convenio de 20 de diciembre de 1966.

III.B. La interpretación del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E. de 1992 :

Los Convenios de Doble Imposición constituyen, de acuerdo con el art.38.1.a) del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, normas jurídicas de origen internacional que se integran en el ordenamiento jurídico de los Estados-parte. Al igual que cualquier otra norma del ordenamiento jurídico de los Estados contratantes, las normas contenidas en el CDI, inspiradas en los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. necesitan para su aplicación de un proceso de interpretación.

Pese a ser normas del derecho interno de los Estados contratantes, al tener un origen internacional, éste va a influir decisivamente en la regulación de la interpretación de aquellas normas. Los CDI tienen su fuente material en el consentimiento de los Estados¹⁹⁵, sin embargo las cláusulas en ellos contenidos tienen, en la mayoría de los casos, su origen (en el sentido de Modelo previo), su causa, en alguno de los sucesivos Modelos de Convenio para evitar la doble imposición jurídica sobre la Renta y el Patrimonio. Estos Modelos-tipo, dada su vocación de totalidad y de eficacia, no únicamente contienen unas normas destinadas a establecer el ámbito de aplicación subjetivo, objetivo, territorial y temporal (que acabamos de examinar), normas destinadas a repartir la potestad de gravamen entre el Estado de origen de las rentas y el de residencia del receptor

¹⁹⁵ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.103.

de las mismas, a crear mecanismos destinados a evitar la doble imposición jurídica y ciertas disposiciones especiales (normas que examinaremos más adelante), sino que también incluyen disposiciones destinadas a facilitar la interpretación de los términos que aparecen en los diferentes Modelos.

Estas cláusulas destinadas a conseguir una aplicación uniforme de las disposiciones contenidas en los Modelos de Convenio pueden encontrarse a lo largo de los distintos artículos del Modelo de Convenio, aunque es el Capítulo II del Modelo el que está destinado especialmente a resolver la cuestión de la interpretación.

En consecuencia, resulta necesario analizar por un lado cuál va a ser el valor del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. y de sus Comentarios en el momento de interpretar los CDI que se celebren siguiendo dicho Modelo y, tras esa cuestión, analizar cuáles son las reglas que sobre la cuestión de la interpretación son sugeridas por el Comité de Asuntos Fiscales, a través, precisamente, de los Modelos de Convenio.

III.B.1. Interpretación de los CDI e influencia de los Modelos de Convenio de la O.C.D.E.:

La interpretación de cualquier norma jurídica consiste en la investigación del sentido de la norma a través de los datos y signos mediante los que ésta se manifiesta con la meta de averiguar el sentido o espíritu del precepto¹⁹⁶. La cuestión de la interpretación se extiende también a los Tratados internacionales y, por lo tanto, a los CDI¹⁹⁷.

Tal y como resalta Calderón¹⁹⁸ en los CDI, que constituyen en la hora actual el mecanismo más flexible y eficaz para dotar de coherencia, neutralidad y justicia al régimen tributario de las relaciones económicas transnacionales, la doble faz de estos instrumentos internacionales (normas propiamente internacionales y normas internas tras su integración en el ordenamiento de los Estados) complica el proceso hermenéutico de este peculiar género

¹⁹⁶ ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho Civil I. Introducción y parte general*, pp.153-178, pág.154., DIEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho civil, Vol.I*, pp.166-169 y FERREIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*, pp.77-79.

¹⁹⁷ DIEZ DE VELASCO, M., *op.cit.*, pp.135-142.
 PASTOR RIDRUEJO, J.A., *Curso de Derecho Internacional Público*, pp.120-123, Tecnos, Madrid, 1987.
 REMIRO BROTONS, A., *Derecho Internacional Público Vol.2 (Derecho de los Tratados)*, pp.306-321, Madrid, 1987.
 YASSEEN, M.K., *L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le droit des traités*, *Recueil des Cours*, 1976 (III), pp.9-122, pág.9.

¹⁹⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M., *Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición internacional: análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio O.C.D.E. 1992*, RDFHP, enero-abril 1993, pp.136-138.

de acuerdos internacionales.

La importancia de una interpretación homogénea de los CDI por los órganos administrativos y judiciales de ambos Estados contratantes no puede ser desconocida. Una interpretación no homogénea del Tratado puede suponer que se vulnere el contenido del Tratado Internacional, lo que puede provocar la responsabilidad internacional del Estado infractor. Además y, lo que es más importante, en el tema que nos ocupa, supondría una merma muy importante de la seguridad jurídica de las personas que entran dentro del ámbito subjetivo de aplicación del CDI y de aquellas personas con obligaciones tributarias derivadas de sus relaciones con las anteriores (pagadores de rentas sujetas que deben practicar retención...) y, finalmente, la interpretación diferente en ambos Estados impediría la eliminación de la doble imposición mediante la utilización del CDI.

La profesora Borrás introduce un factor determinante para conocer cuáles van a ser los medios de interpretación de los Tratados internacionales en general, y de los CDI en particular. Este factor es la forma en que un tratado se ha incorporado al ordenamiento interno.

En efecto, un tratado internacional puede incorporarse al derecho interno de los Estados-contratantes por la simple conclusión del mismo, produciendo obligaciones y derechos para el Estado y los particulares mediante el simple mecanismo de la publicidad, la publicación del texto del Tratado internacional

en el diario oficial del Estado contratante. Por el contrario, en otros sistemas constitucionales, para que un Acuerdo internacional entre Estados pueda ser norma interna, es necesario su transformación en norma interna. Esta postura se explica porque en los Estados que la sostienen se parte de la base de la ausencia de una separación entre el orden interno y el internacional.

La manera en que se produce la integración de una norma de origen internacional en la normativa interna va a ser determinante para resolver qué criterios van a utilizarse para interpretar las normas contenidas en los Convenios Internacionales.

En efecto, si el Acuerdo internacional se incorpora en el ordenamiento interno del Estado por la simple conclusión y publicación, resulta que los criterios utilizados para la interpretación han de ser internacionales, pero si, por el contrario, el criterio adoptado es el segundo, y resulta necesaria la transformación de la norma internacional en norma interna, se interpretará la norma de origen internacional de acuerdo con los criterios utilizados para la interpretación de cualquier norma interna.

Si consideramos como lo hace Diez de Velasco¹⁹⁹ que el Ordenamiento jurídico Internacional, del cual los Tratados

¹⁹⁹ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.168-169.

internacionales constituyen la principal norma jurídica, tiene una existencia diferenciada respecto a los ordenamientos jurídicos internos y que el mismo genera una serie de obligaciones que cumplir. El cumplimiento de dichas obligaciones lleva aparejado el que los Estados deban adaptar sus respectivos Derechos internos a las obligaciones que del Derecho Internacional dimanen. A nuestro parecer, entre las obligaciones emanadas del Derecho internacional para los Estados se encuentra la de adoptar las medidas necesarias para que todos los operadores jurídicos interpreten los textos jurídicos internacionales de acuerdo con los propios criterios internacionales. Una actuación de los Estados que generase el incumplimiento en el Ordenamiento jurídico interno del Derecho internacional llevaría aparejada la responsabilidad internacional. Por lo tanto, una interpretación de los Tratados internacionales que no siguiera criterios internacionales conduciría a la responsabilidad internacional del Estado.

Lo dicho para los Tratados internacionales en términos generales debe ser aplicado también, lógicamente, a los CDI que no constituyen más que una especie frente a los anteriores.

El empleo de criterios internacionales para la interpretación de los Acuerdos Internacionales es la postura que se mantiene también en la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, que recoge las normas consuetudinarias en la materia, en sus artículos sobre

interpretación de los Acuerdos internacionales²⁰⁰.

²⁰⁰ Los artículos 31 a 33 de la Sección Tercera de la Convención regulan la interpretación de los Tratados Internacionales, artículos que también son aplicables también a los CDI, como subespecie dentro de la categoría general de los CDI.

Art.31 "Regla general de interpretación" :

1. Un Tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto incluidos su preámbulos y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de Derecho Internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

art. 32:

Se podrá recurrir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31 o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido, o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

art.33:

1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerado como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada

Pastor Ridruejo sostiene que la Convención de Viena, en su art.31 se ha adherido al "criterio objetivo según el cual el texto del tratado parece como expresión auténtica de la voluntad de las partes, haciéndose hincapié en la primacía del mismo para la interpretación, aunque admite en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos y fines del tratado". Es decir, que los elementos primordiales para interpretar un tratado son el sentido corriente de los términos, el contexto, el objeto y el fin del tratado, el acuerdo entre las partes (interpretación auténtica), la conducta de éstas (interpretación cuasiauténtica) y las normas de Derecho internacional²⁰¹.

Tras haber enunciado cuáles son los criterios propuestos por la Convención de Viena, en sus artículos 31 a 33 para interpretar los acuerdos internacionales entre los cuales se encuentran los CDI, es necesario dilucidar cuál debe ser la posición de los Modelos de Convenio preparados por la OCDE dentro del sistema de criterios interpretativos previstos en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena.

texto auténtico igual sentido.

4. Salvo en el caso de que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1 cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.

²⁰¹ PASTOR RIDRUEJO, J.A., op.cit., pp.120-121.
DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.136-137.
REMIRO BROTONS, A., op.cit., pp.310-315.

Una primera solución que se puede adoptar y que adopta Borrás²⁰² para resolver esta cuestión consiste en considerar los Modelos sucesivos de Convenio como "trabajos preparatorios" del acuerdo internacional, incluidos en el artículo 32 de la Convención de Viena y que, en consecuencia, tienen valor a efectos interpretativos.

Xavier²⁰³ sostiene que los Comentarios de la O.C.D.E. no pueden ser invocados- a pesar de su relevancia interpretativa- como "contexto".

Sin embargo, la mayor parte de la doctrina coincide en dotar a los Convenios-tipo O.C.D.E. de un valor jurídico superior al de meros trabajos preparatorios, considerándolos como un cuerpo de reglas generales de tributación internacional avaladas por el consenso de un grupo considerable de Estados y los Comentarios a los Modelos de Convenio como un acuerdo interpretativo común a estos textos (Calderón)²⁰⁴.

²⁰² BORRÁS RODRÍGUEZ, A., op.cit., pág.36.

²⁰³ XAVIER, A., El problema de las calificaciones en Derecho Tributario Internacional, RDFHP, n° 225-226, pp.664-695, pág.667.

²⁰⁴ CALDERÓN CARRERA, J.M., op.cit., pp.141-145.

Vogel²⁰⁵ dota de un valor suprainterpretativo a estos textos por el efecto armonizador y uniformador de las legislaciones fiscales de los diferentes Estados, de suerte que vienen creando un cuerpo de reglas generales de tributación internacional.

Esta postura se explica, en primer lugar, porque los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. y sus Comentarios han sido objeto de tres importantes Recomendaciones del Consejo de la O.C.D.E.²⁰⁶, en las cuales éste aconsejaba a los Gobiernos de los Estados-miembros seguir las estipulaciones contenidas en el Convenio-tipo "cuando concluyeran nuevos CDI o revisaran los existentes entre ellos, de conformidad con el Modelo de Convenio fiscal tal y como viene interpretado por sus Comentarios". Estas recomendaciones, adoptadas en virtud del artículo 5 del Tratado de la OCDE, jurídicamente, tan sólo obligan a los Estados miembros a examinar si tales Recomendaciones son oportunas para su aplicación, pero la importancia y el valor jurídico-práctico de estos actos del Consejo de la OCDE es mayor del que se deduce de la letra de estos preceptos. Al menos alguna forma de obligación "débil" debe

²⁰⁵ VOGEL, K., *Double Taxation Conventions -a Commentary to the OECD-, and US-Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991, pp.27-31, pp.33-36.

Citado por XAVIER en pp.665, 666-669.

²⁰⁶ Actualmente, tras la revisión del Convenio de 31 de marzo de 1994 son ya cuatro las Recomendaciones: la de 30 de julio de 1963 que aprueba el Proyecto de Convenio de 1963; la de 11 de abril de 1977 que aprueba el Modelo de Convenio de 1992 y la de 31 de marzo de 1994 que aprueba la revisión del Modelo de Convenio de 1992.

extraerse de la recomendación del Consejo: el Modelo de Convenio debe ser aplicado a no ser que el Estado haya formulado reservas o por razones materiales, como las peculiaridades del Derecho interno del Estado Contratante que impulsen a la no adopción del Modelo, en relación a una determinada disposición del Tratado.

Además, debe destacarse que cada uno de los Modelos de Convenio es fruto, es el resultado de largos, "longevos" trabajos y discusiones de los diferentes representantes de los Estados que introducen reservas y comentarios, de suerte que, de carecer de valor tales Modelos, no se producirían tantas discusiones y matizaciones.

Finalmente, se observa que los Estados trasponen, en la mayoría de las ocasiones, con escasas variaciones el tenor literal de los Modelos de Convenio.

Concluye este autor respecto de la interpretación de los CDI entre los Estados de la OCDE:

Si el texto del Modelo de Convenio ha sido adoptado sin ninguna modificación, debe considerarse que los Estados Contratantes se atuvieron a la recomendación del Consejo. Por lo tanto, en el momento de la interpretación de dichos Tratados, el Modelo debe considerarse junto con el propio texto del Tratado.

Si el texto del Modelo de Convenio no resulta adoptado literalmente, pero se elige una fórmula que permite una

interpretación acorde con el Modelo o si se adopta una disposición literalmente inspirada en el Modelo, pero otra disposición relacionada con la anterior diferente de la que figura en el Modelo de Convenio sugiere una interpretación diferente de la disposición adoptada literalmente, surge, a pesar de todo, una presunción, según la cual una interpretación de acuerdo con el Modelo de Convenio debería aplicarse.

Si la disposición contenida en el Modelo de Convenio no es adoptada literalmente o el contexto sugiere una interpretación divergente respecto del Modelo de Convenio, tanto el Modelo como los Comentarios no deben ser consultados, deben ser ignorados en la determinación de la interpretación correcta de la provisión.

Por lo que respecta a la interpretación de los CDI con o entre Estados que no sean miembros de la OCDE, el Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios son menos importantes. La intención de las partes contratantes de adaptar una disposición en el sentido dado por el Modelo de Convenio puede presumirse únicamente cuando el texto de la disposición coincide con el Modelo de Convenio y cuando el contexto no sugiere ninguna otra interpretación posible.

Nosotros consideramos que el Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios tienen el valor de un "trabajo preparatorio" para la interpretación de los CDI efectivamente celebrado.

Se trata de mecanismos complementarios de interpretación,

no se trata de medios autónomos sino simplemente medios destinados a facilitar la interpretación dirigida por el art.31: la regla general de interpretación²⁰⁷

Los trabajos preparatorios incluyen cualquier actividad concerniente a la fase anterior o concomitante a la firma del tratado o a la adopción del texto y reúne entre otros las notas diplomáticas, informes, memorias de las negociaciones y, por supuesto, los Comentarios.

Hemos visto que los trabajos preparatorios tienen un valor complementario respecto de la regla general de interpretación, en términos generales, sin embargo, en el supuesto de los CDI van a adquirir mayor importancia y un interés más directo ya que resultan insuficientes los métodos interpretativos señalados en la regla general de interpretación del art.31 (términos exactos, acuerdos entre las partes, objeto y fin del tratado, normas de Derecho Internacional) y será necesario recurrir a los Comentarios elaborados en el seno del Comité de Asuntos Fiscales. En efecto, las pautas de interpretación señaladas en el art.31 difícilmente podrán resolver las dificultades interpretativas que pueden surgir. El texto del articulado (no muy largo al tener una treintena de artículos no muy extensos), del preámbulo y de los protocolos no permiten resolver las dudas que se pueden plantear y el contexto generalmente es inexistente (no son frecuentes los acuerdos coetáneos que no se incluyan en el texto del CDI, ni los

²⁰⁷

YASSEEN, M.K., op.cit., pp.79-90.

acuerdos posteriores), el objeto del CDI (evitar la doble imposición internacional) tampoco puede servir para resolver todas las posibles dudas que pudieran surgir y las reglas de Derecho internacional en materia de doble imposición internacional son prácticamente inexistentes. En consecuencia, tanto los Estados en el momento de efectuar sus negociaciones (formulación de las posiciones de partida, presentación de proyectos, celebración de negociaciones, intercambio de notas...) y los intérpretes del CDI, una vez celebrado éste, deberán dirigirse a los Comentarios y al Modelo de Convenio, en general, es decir a los trabajos preparatorios de una forma muy extensa para resolver las dudas que puede plantear la interpretación del CDI.

Podemos concluir, por lo tanto, que el Modelo de Convenio propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y sus Comentarios tienen el valor de "trabajos preparatorios", de acuerdo con el art.32 de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados. Sin embargo, la imposibilidad real de aplicar los criterios propuestos en el art.31 de la Convención de Viena (articulado, preámbulo, protocolos adicionales, acuerdos posteriores entre las partes, normas de Derecho internacional...) conlleva la aplicación como fuente principal de interpretación de los Comentarios redactados en el seno de la OCDE.

**III.B.1.a) Las cláusulas contenidas en los Modelos
de Convenio sobre interpretación:**

El doble valor de los Modelos de Convenio de la OCDE como guía, como contenido propuesto, por un lado, para la celebración de los acuerdos de doble imposición de los Estados y a la vez como "trabajos preparatorios" según los cuáles deben interpretarse los acuerdos internacionales celebrados por los Estados impulsó a los miembros del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a incluir un Capítulo II dentro de los Modelos de Convenio de 1977 y de 1992 titulado "Definiciones".

Dicho Capítulo II está compuesto de 3 artículos (del 3 al 5 inclusive). El artículo 3 se denomina "Definiciones generales" y contiene en su número 1 una serie de definiciones sobre los términos más utilizados y de mayor transcendencia para la aplicación del CDI. En el número 2 del artículo 3 aparece una cláusula general que intenta resolver la cuestión de la interpretación de las expresiones contenidas en el Modelo de Convenio.

Los artículos 4 y 5 contienen respectivamente la definición de "Residente" y "Establecimiento permanente" artículos a los que además dan título.

Tras este breve apunte sobre el contenido del Capítulo II del Modelo de Convenio, es necesario afirmar que en el texto preparado por el Comité de Asuntos Fiscales aparecen dos vías

para resolver los problemas de la interpretación de los términos utilizados.

La primera de estas vías es la introducción "de una serie de definiciones expresas de un elenco de términos" y la segunda de las vías es el establecimiento de "una regla general de interpretación (art.3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE) de aquellos términos empleados por el CDI, pero no definidos expresamente en él"²⁰⁸.

Utilizando la primera de estas vías, es decir, mediante la definición de algunos de los términos se consigue que éstas determinen el entendimiento de las instituciones o nociones descritas a los efectos de aplicación de los CDI por los Estados contratantes. Así, el art.3.1 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 contiene las definiciones de los términos "persona", "sociedad", "empresa de un Estado contratante", "tráfico internacional", "autoridad competente" y "nacionales".

Dentro también del Capítulo II, encontramos también otras definiciones expresas: en el artículo 4 la de "residente" y en la del artículo 5 la de "establecimiento permanente".

También aparecen a lo largo del Capítulo III del Modelo de Convenio las definiciones de algunas categorías de rentas: bienes inmuebles (art.6.2), dividendos (art.10.3), intereses (art.11.3),

²⁰⁸ CALDERÓN CARRERA, J.M., op.cit., pp.144-145.

cánones (art.12.2) y profesionales liberales (art.14.2).

Las definiciones que aparecen en el Modelo de Convenio de 1992 pueden tener una forma cerrada o bien una forma abierta. La definición es cerrada cuando el propio CDI delimita, apoyándose en el Modelo de Convenio, autónomamente el significado del término en cuestión. Esta definición que aparece recogida en los Acuerdos Internacionales celebrados por los Estados, al hallarse contenida en una cláusula de una norma convencional de origen internacional obliga a las partes contratantes (art.26 del Convenio de Viena del Derecho de los Tratados). Los Estados, en el momento de aplicar las medidas previstas en el CDI, deberán adaptar sus decisiones a las definiciones dadas por los Acuerdos Internacionales y no por las definiciones de su propio derecho interno.

Cuando el Modelo de Convenio realiza de forma abierta la definición, establece una noción expresa de la categoría jurídico-tributaria que puede ser completada o autointegrada con la definición que del mismo término exista en el ordenamiento interno de uno de los Estados contratantes.

Por el contrario, en las definiciones cerradas de los términos contenidos del Modelo de Convenio, el Comité de Asuntos Fiscales ha dado un sentido propio a los términos, explicando los rasgos genéricos y esenciales de los términos sin hacer ninguna remisión a otros ordenamientos, en especial, a los ordenamientos internos de los Estados contratantes. Ejemplos de definiciones

cerradas las constituyen en el Modelo de Convenio de la O.C.D.E., las de intereses, cánones y establecimiento permanente²⁰⁹.

No estamos de acuerdo con el concepto que da el autor de definición "abierta" ya que en el mismo se contempla la posibilidad de completar la definición del término con el ordenamiento interno de uno de los Estados contratantes.

En realidad, existe una obligación de completar la definición dada por el Modelo con el ordenamiento interno de uno de los Estados contratantes. Sin embargo, esta remisión al ordenamiento interno no debe ser indiscriminada ya que en la definición establecida por el Comité de Asuntos Fiscales se citan unos determinados rasgos del término cuyo sentido se quiere determinar que operan como límite, como mecanismo de control de la remisión al ordenamiento interno. Así, las remisiones que se hagan al ordenamiento interno quedan condicionadas por los rasgos, por los elementos fijados por el Modelo de Convenio para definir cada término.

Son definiciones abiertas en el Modelo de Convenio de 1992, las definiciones de residentes (art.4.1), bienes inmuebles (art.6.2) y dividendos (art.10.3).

Así, cuando el art.6.2 del Modelo de Convenio intenta definir lo que son "bienes inmuebles" se realiza una remisión al

²⁰⁹ CALDERÓN CARRERA, J.M., op.cit., pág.144.

derecho del Estado contratante en que los bienes en cuestión estén situados y, además, enuncian una serie de bienes que serán considerados, en todo caso, bienes inmuebles, sea cual sea el contenido del derecho interno del Estado contratante en el que se hallen los bienes. Estos bienes que tendrán siempre la consideración de bienes inmuebles son los bienes accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

Estas definiciones que aparecen recogidas en los Acuerdos Internacionales celebrados por los Estados, al hallarse contenidas en una cláusula de una norma convencional de origen internacional obligan a las partes contratantes (art.26 del Convenio de Viena del Derecho de los Tratados).

Hemos visto anteriormente que es necesario que las normas de origen internacional sean interpretadas de acuerdo con criterios internacionales. Esta condición se ve cumplida en el caso de las definiciones abiertas en las que se hace una remisión al Derecho interno, ya que esta remisión proviene precisamente de una norma de Derecho internacional.

Además de las definiciones de determinados términos contenidos en el Modelo de Convenio, el apartado 2º del artículo

3 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 se refiere a los términos no definidos expresamente por éste. Tras analizar cuáles es el contenido y sentido de esta cláusula haremos un análisis de las definiciones, tanto abiertas como cerradas incluidas en el Modelo de Convenio de 1992.

1) La regla general de interpretación del art.3.2º del Modelo de Convenio de 1992:

Respecto de los términos empleados por el C.D.I., pero no definidos expresamente en el mismo, el Modelo de Convenio de la OCDE ha previsto el artículo 3.2º, que establece que "Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuye por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio".

Los Comentarios elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales referidos a esta disposición son muy parcos y únicamente enuncian la condición del número 2 del artículo 3 como regla general de interpretación.

Según afirma Xavier²¹⁰, parte de la doctrina, encabezada por Vogel²¹¹, atribuyó a este artículo el significado amplio de

²¹⁰ XAVIER, A., op.cit., pp.666-669.

²¹¹ VOGEL, K., op.cit., pág.41.

una "general renvoi clause" (cláusula general de reenvío), que debería presidir la interpretación del tratado y que tendría como consecuencia legítima la remisión y aplicación subsidiaria, por el Estado que aplica el Tratado, de su Derecho interno.

Para Xavier, sin embargo, el ámbito de aplicación de la remisión es más restringido, ya que solamente autoriza el recurso subsidiario al Derecho interno cuando una determinada expresión no se encuentra definida en el Tratado (versiones de 1977 y 1992) o no se encuentra definida de otro modo (versión de 1963). Por lo tanto, el recurso al Derecho interno es ilegítimo en todos los casos en que las expresiones estén definidas en el propio Tratado o en otro lugar.

Además, el apartado 2º del artículo 3º no reenvía genéricamente al Derecho interno del Estado que aplica el tratado, como un todo, sino solamente a "la legislación relativa a los impuestos que son objeto del Convenio" significando ésto que la definición de expresiones no definidas en el tratado solamente podrá obtenerse a partir de las leyes fiscales y, dentro de éstas, de las leyes específicamente reguladoras de los impuestos sobre la renta y el capital.

La regla del art.3.2 está dirigida a la interpretación de las palabras ("términos") empleados en el Convenio. No significa una remisión a los principios generales del derecho interno o para completar las lagunas mediante el derecho interno.

Finalmente, el recurso subsidiario al Derecho interno queda excluido cuando "el contexto requiere una interpretación diferente". Es decir que la interpretación acorde con el Derecho interno sólo será válida y operativa cuando el "contexto" del Convenio no requiera o permita una interpretación alternativa o diferente.

Xavier afirma que en los CDI, el contexto está constituido, en particular, por la intención de las partes contratantes en el momento de firmar el tratado, así, como por el significado dado a los conceptos por la legislación del otro Estado-parte (los Comentarios al artículo 3.2 otorgan la consideración como contexto a la legislación del otro Estado que representa "una referencia implícita al principio de reciprocidad en que los Convenios se basan").

Calderón²¹² es de la misma opinión y sostiene que en los supuestos en que las reglas explícitas o implícitas del tratado, la coherencia de su propia estructura o lógica interna de su funcionamiento requiere una interpretación diferente a la sancionada de conformidad con la ley del Estado que aplica el Convenio, entonces debe abandonarse esta aparente regla general, para buscar el entendimiento de estos términos, ya en la intención de las partes cuando firmaron el CDI, ya en la expresada por la Ley fiscal del otro Estado, ya la que resulte de la puesta en práctica del procedimiento amistoso.

²¹² CALDERÓN CARRERA, J.M., op.cit., pág.146.

Sin embargo, en opinión de Xavier, los Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE no pueden ser invocados como "contexto", especialmente con relación a los Estados que no forman parte de esta Organización.

Nosotros, por el contrario, consideramos que deben darse a los Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE el valor de "contexto", cuya utilización para resolver los problemas de interpretación de las cláusulas de los CDI evitaría la remisión a la legislación interna del Estado contratante.

Anteriormente, hemos señalado que los Comentarios tenían el valor de "trabajos preparatorios", de acuerdo con el art.32 de la Convención de Viena pero constituyen, al mismo tiempo uno de los escasos textos existentes que contemplan de una forma muy extensa la problemática de la doble imposición internacional y de la evasión fiscal internacional y plantean (aunque no siempre resuelven) todos los problemas que pueden surgir en la práctica internacional. Por todo ello no podemos menospreciar su valor sino todo lo contrario debemos considerarlos como el "contexto" que completa el texto realmente aceptado por los Estados contratantes, sobre todo si consideramos la ausencia prácticamente total de otros elementos configuradores del "contexto" (acuerdos entre las partes, normas de Derecho Internacional Público...).

Los Comentarios realizados por el Comité de Asuntos Fiscales son fruto de largos trabajos en los cuáles es analizada la

problemática suscitada por una determinada cuestión y las soluciones adoptadas en los sistemas tributarios de los Estados miembros. Tras este análisis, se detallan en los Comentarios explicaciones de las razones, de los motivos, que han impulsado a la adopción de una determinada solución. Se refleja la voluntad de las partes. Las explicaciones frecuentemente detallan el contenido de alguno de los términos (por ejemplo, cuando en los comentarios se analizan cuáles son los impuestos que entran dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio se explica que determinados impuestos sí que entran dentro del ámbito de aplicación de aquél como los impuestos extraordinarios, mientras que los pagos a la Seguridad Social quedan excluidos).

Estas soluciones propuestas, que eventualmente han sido objeto de reservas o comentarios por los representantes de los Estados miembros, son conocidas por los representantes de los Estados que negocian los Tratados, sean o no Estados miembros de la OCDE.

Las explicaciones que aparecen en los Comentarios son las que van a influir en las soluciones adoptadas por los representantes de los Estados en el momento de celebrar y negociar los CDI. Así, cuando los negociadores siguen las pautas trazadas por alguno de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE para celebrar un acuerdo internacional no van a ser totalmente indiferentes al contenido de éstos y cuando incluyan una palabra, un término o una expresión lo harán pensando en aquéllo que conocen, en consonancia con las explicaciones y

soluciones que dominan. Los términos que resulten efectivamente aplicados en los CDI se incluirán allí como reflejo de los análisis efectuados y soluciones propuestas por los Comentarios, aceptados implícitamente en el momento de incluir los términos.

Las palabras utilizadas encontrarán toda su lógica por las explicaciones que han aparecido previamente en los Comentarios y que han conocido a través de los mismos.

Una vez celebrado el Convenio, en el momento de interpretarlo, en el momento de conocer cuál es el sentido de las disposiciones incluidas en él, no será posible desconocer el contenido de los Comentarios y cuando se plantee alguna duda sobre el contenido de alguno de los términos empleados deberán dirigirse los intérpretes a las explicaciones contenidas precisamente en el Convenio.

La creación, la formulación de los CDI exige una circulación de la información que se dirige desde los Modelos de Convenio y sus Comentarios al Acuerdo internacional efectivamente celebrado. El contenido de la información transmitida está formado por la estructura, el sentido y la sistemática del Modelo que se canaliza en el momento de celebrar el CDI, así como por los Comentarios. Una vez entrado en vigor el Tratado internacional la información circulará en sentido inverso y para resolver las dudas que puedan surgir respecto a los términos empleados en el Convenio efectivamente celebrado, los intérpretes deberán dirigirse al Modelo de Convenio de la OCDE en su integridad para

conocer el verdadero sentido que han querido dar a las expresiones utilizadas y que se halla generalmente contenido en los Comentarios al Modelo redactados por el Comité de Asuntos Fiscales.

En el caso de que los negociadores no estuvieran de acuerdo con el sentido, con la interpretación dada en los Comentarios, tienen los representantes de los Estados la posibilidad de añadir, en el momento de la negociación, de la celebración del Convenio, un Protocolo Adicional en el cual se dé nuevo sentido a los términos que aparezcan en el Convenio que celebren las partes. El nuevo sentido dado por las Partes al Convenio puede ser diferente al sentido que haya sido otorgado por los Comentarios publicados y prevalecerá sobre éste.

Por ejemplo, en el número 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio se declara que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses y, por lo tanto, no constituye establecimiento permanente si su duración es inferior a doce meses. Sin embargo, en el Protocolo al CDI entre España y Suecia de 16 de junio de 1976 (BOE de 22 de enero de 1977) se corrige el sentido de la letra g) del número 2 del artículo 5 (idéntico al Modelo de Convenio) y se establece que en el caso de que una Empresa de un Estado contratante tiene en el otro Estado contratante varias obras de construcción, instalación o montaje simultáneas y la duración de cualquiera de éstas excede de un período de doce meses, las autoridades competentes harán lo

posible por decidir mediante un acuerdo amistoso si todas las contrataciones constituyen un establecimiento permanente en el otro Estado contratante. Por lo tanto, mediante acuerdo entre los Estados-parte se ha previsto en el Protocolo una solución diferente, que se aparta de la solución del Modelo de Convenio e incluso del propio articulado del CDI entre España y Suecia.

Por lo que respecta a los Estados que no son miembros de la OCDE, lo primero que es necesario señalar es que en el momento de celebrar Convenios de Doble Imposición, tanto con Estados miembros de dicha organización como con otros Estados ajenos a la misma, siguen, en la mayoría de los casos, los modelos publicados por la OCDE. Esta circunstancia permite presumir que los Estados terceros conocen efectivamente el contenido de los Modelos de Convenio ya sea mediante los Informes publicados por la OCDE o mediante los Comentarios a los Modelos de Convenio.

Para estos negociadores provenientes de terceros Estados los Comentarios tienen una gran utilidad ya que les permitirán conocer las causas, los motivos, que determinaron la utilización de uno u otro término y gracias a los mismos solventan las posibles dudas que pudieran surgir en la interpretación de los términos y expresiones contenidas en el Modelo de Convenio.

Gracias al contenido de los Comentarios, los Estados terceros podrán conocer mejor el contenido del texto articulado del Modelo y, en el caso de disconformidad con su contenido, apartarse del mismo en el momento de negociar y celebrar los

Acuerdos Internacionales mediante la inclusión en el mismo de un Protocolo Adicional con las matizaciones sobre los términos empleados que consideren oportunas o convenientes.

Nuestra conclusión es, por lo tanto, que debido a la interrelación entre los Comentarios y el contenido de los Modelos de Convenio, éstos últimos deberán incluirse dentro del concepto de "contexto" para la interpretación de los diversos términos y expresiones que aparezcan en el Modelo de Convenio, cuando alguno de los Estados contratantes encuentre dificultades para interpretar los términos del Tratado, sin que sea necesario hacer una remisión al derecho interno del Estado que tenga que aplicar las cláusulas del Convenio.

Xavier²¹³ concluye su explicación sobre el valor de la remisión al derecho interno de los Estados, afirmando que el número 2 del artículo 3 delimita un círculo excepcional de hipótesis taxativas en las que el Derecho fiscal interno de los Estados puede ser utilizado para definir expresiones no definidas en el tratado. Este autor niega el valor de regla subsidiaria de interpretación al Derecho interno que le había concedido Vogel: sólo en el caso en que un término que aparezca en el Convenio, que no haya sido definido en el mismo, y cuyo sentido no puede conocerse a través del contexto (formado esencialmente a nuestro parecer por los Comentarios a los Modelos de Convenio y por la intención de las Partes Contratantes en el momento de celebrar

²¹³ XAVIER, A., pp.666-668.

el Convenio) será necesario acudir al Derecho interno del Estado contratante que deba aplicarlo.

Tal remisión no se hace al Derecho interno del Estado en su conjunto sino que debe hacerse a la legislación estatal que regula los impuestos sobre la renta y el patrimonio que son aquéllos que entran dentro del objeto material del Convenio.

Una vez aceptada la posibilidad de remisión al Derecho interno de uno de los Estados contratantes para solucionar los problemas derivados de la interpretación, pueden plantearse varias cuestiones: la remisión subsidiaria al Derecho fiscal interno ¿ abarca las demás convenciones contra la doble imposición firmadas por ese Estado ? A esta cuestión Xavier responde afirmativamente, considerando que es posible la remisión a las otras convenciones contra la doble imposición firmadas por el Estado, a no ser que del contexto pueda obtenerse otra respuesta²¹⁴.

La segunda cuestión que puede plantearse es si el Derecho interno aplicable es el vigente en la fecha de celebración del tratado, como pretende la concepción estática, o si se trata del Derecho vigente en la fecha en que el tratado se aplica, como afirma la concepción dinámica o evolutiva.

Los Comentarios al artículo 3 del Modelo de Convenio se

²¹⁴ XAVIER, A., op.cit., pág.668.

adscriben a la concepción "dinámica" o "actualizada" (De Juan Peñalosa)²¹⁵, "evolutiva" (Xavier)²¹⁶ o "ambulante" (Van Raad)²¹⁷. En efecto, a la hora de elegir la legislación interna que servirá para clasificar un término no definido en el Convenio, los Comentarios se pronuncian por la elección de la legislación del momento actual, del momento en que el Convenio debe aplicarse al caso concreto.

Son varias las razones que han determinado la posición del Comité de Asuntos Fiscales incluyendo la interpretación evolutiva en sus Comentarios al Modelo de Convenio de 1992: por un lado, se evita tener que recurrir a textos legales de muchos años atrás y, por otro lado, se coloca en el mismo ritmo temporal la Ley a aplicar y la situación a clarificar.

¿Cómo puede imponerse la posición mantenida por los nuevos Comentarios en favor de la interpretación evolutiva en el caso de remisión a la legislación interna de los Estados contratantes respecto de los CDI celebrados con muchos años de anterioridad?

¿En qué manera quedan vinculados los CDI celebrados de acuerdo con los anteriores Modelos de Convenio publicados por la OCDE por los Comentarios al nuevo Modelo de Convenio de 1992 que exigen la aplicación del derecho interno actualmente en vigor?

²¹⁵ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.30.

²¹⁶ XAVIER, A., op.cit., pág.668.

²¹⁷ VAN RAAD, K., Additions to Article 3(2) (Interpretation) and 24 (Non Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary, Intertax, n°12, diciembre 1992.

La inmensa mayoría de los CDI celebrados hasta la fecha no siguen el Modelo de 1992 sino que siguen un Modelo anterior, a pesar de ello, cuando se produzca una referencia al Derecho interno de los Estados contratantes, se hará al Derecho fiscal vigente en el momento de la aplicación del mismo.

Tal afirmación se justifica porque de acuerdo con el art.31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados uno de los medios posibles para la interpretación de los Tratados Internacionales está constituido por todo acuerdo o práctica posterior al Convenio y, según De Juan "ofrece pocas dudas que un nuevo Modelo significa una actualización de la práctica de aquellos países que lo elaboran y aceptan" ²¹⁸. Los Comentarios al Modelo de Convenio adquieren, pues, carta de naturaleza como medio de interpretación no sólo de los CDI que se celebran con posterioridad a su publicación, sino incluso de aquellos que se hubieran celebrado con anterioridad, en virtud del art.31 de la Convención de Viena.

Siguiendo las pautas marcadas por el número 2 del artículo 3, la interpretación acorde con el Derecho interno sólo será válida cuando se ajuste a la interpretación que exige el "contexto". Dentro del "contexto" hemos incluido los Comentarios a los Modelos de Convenio, en este caso los más recientes Comentarios en materia de interpretación, incluidos en el último

²¹⁸ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.31.

Modelo de Convenio aprobado. Los Comentarios al artículo 3, que forman parte del "contexto" al cual debe ajustarse, adaptarse la remisión al Derecho interno, se muestran a favor de la interpretación ambulante. En consecuencia, los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 que constituyen medios, mecanismos de interpretación de todos los CDI y que son parte además del "contexto" que limita la remisión al Derecho interno, imponen que el Derecho interno de los Estados contratantes utilizado para definir los términos empleados y no definidos en el Convenio sea el Derecho vigente en el momento de plantearse la controversia.

A la cuestión de saber a cual de las dos legislaciones, la del país de la fuente o la del país de residencia, debe ser la utilizada para interpretar los términos, el Comité de Asuntos Fiscales deja sin fijar soluciones precisas. De Juan sostiene que hay un margen de maniobra para las partes y que en algunos casos el procedimiento amistoso es ineludible²¹⁹. Para Borrás, sin embargo, debe aplicarse la *lex fori*, la ley del Estado de la fuente de la renta. Esta posición no se adapta a los nuevos Comentarios vigentes en la actualidad y además carece de la necesaria flexibilidad que es la nota característica en los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE²²⁰.

Las conclusiones que pueden extraerse del art.3.2 del Modelo de Convenio de 1992 son que para interpretar los términos

²¹⁹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., *op.cit.*, pp.30-31.

²²⁰ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *op.cit.*, pág.69.

empleados en el Modelo de Convenio pero que no han sido definido expresamente en los mismos, debe ser utilizado, en primer lugar, el contexto del CDI.

Dicho contexto está firmado por la intención de las partes contratantes cuando firmaron el tratado, expresada generalmente mediante los Protocolos adicionales en el momento de celebrar los CDI.

Xavier excluye los Comentarios al Modelo de Convenio del concepto de contexto, mientras que nosotros consideramos, por el contrario, que los Comentarios al Modelo de Convenio deben ser considerados como contexto de los Acuerdos Internacionales ya que éstos al estar basados, en la generalidad de los casos, en los Modelos de Convenio de la OCDE, utilizan los términos empleados en éstos que han sido explicados y analizados, precisamente, a través de los Comentarios.

El derecho interno de los Estados contratantes al cual deben remitirse los operadores jurídicos es, de acuerdo con los Comentarios, el del momento de la aplicación del tributo, produciéndose, en consecuencia una interpretación evolutiva de los CDI. Los Comentarios no resuelven, sin embargo, la cuestión de cuál de los derechos internos debe aplicarse si el de la fuente o el de la residencia.

Tras haber realizado el análisis del art.3.2 nos vamos a centrar en el análisis de los términos definidos expresamente en

el Modelo de Convenio.

2) Términos definidos expresamente en el Capítulo II del Modelo de Convenio de la OCDE :

Son varias las definiciones expresas que aparecen en el articulado del Modelo de Convenio aunque la mayoría de ellas se encuentran en el Capítulo II denominada de forma apropiada "Definiciones". Las cuáles, cuando se incluyen efectivamente en un Tratado internacional se convierten en normas de origen internacional que vinculan a los operadores jurídicos de los Estados contratantes y de los propios Estados contratantes y se imponen, también, a las definiciones establecidas por el Derecho interno de los Estados.

Dentro de este capítulo II que está compuesto de 3 artículos (3 a 5) se encuentran las definiciones de aquellos términos más importantes y necesarios para la adecuada aplicación del Modelo de Convenio. Así, el artículo 3 en su número 1 comprende las definiciones generales en el cual se definen términos como "persona" (letra a), "sociedad" (letra b), "empresa de un Estado contratante" y "empresa de otro Estado contratante" (letra c), "tráfico internacional" (letra d) y "autoridad competente" (letra e) y "nacional".

La inclusión de la definición del concepto de "nacionales" en la letra f) del número 1 del art.3 constituye una de las novedades del articulado del Modelo de Convenio de 1992. Esta

definición se encontraba en el Modelo de Convenio de 1977 en el número 2 del artículo 24.

El cambio de situación de la definición de "nacionales" se explica por el deseo de reagrupar todas las definiciones genéricas para la aplicación del CDI en un único número, el número 1 del art.3.

La importancia de estos términos para la aplicación del Modelo de Convenio viene de que son éstos los que determinan si una entidad puede beneficiarse o no de las cláusulas del Modelo de Convenio ya que el ámbito subjetivo del mismo está reservado a las personas residentes en uno o ambos de los Estados contratantes.

También en el Capítulo III que tiene como finalidad repartir la soberanía tributaria de los Estados para gravar cada una de las diferentes categorías de rentas y de bienes entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, han sido incluidas determinadas definiciones. Entre las definiciones encontramos las de "bienes inmuebles" (art.6.2), "dividendos" (art.10.3), "intereses" (art.11.3), "cánones" (art.12.2) y "profesiones liberales" (art.14.2).

Vamos a proceder a estudiar aquí, en primer lugar, el contenido del número 1 del art.3 para hacerlo después con el resto del Capítulo II, es decir, los artículos 4 y 5 del Modelo de Convenio.

2.1) Términos definidos por el número 1 del art.3 del Modelo de Convenio:

Los primeros términos objeto de definición en el número 1 del artículo 3 son el término "persona" y "sociedad" que son de extraordinaria importancia para poder determinar correctamente cuáles son los beneficiarios de las cláusulas de los CDI y han sido objeto de análisis en un epígrafe anterior.

2.1.1) Empresa de un Estado Contratante y Empresa del otro Estado Contratante (letra c, número 1 del art.3) :

La definición de los términos "Empresa de un Estado Contratante" y "Empresa del otro Estado Contratante" no incluye una definición del término empresa "empeño por lo demás difícil y complejo"²²¹. El objetivo de aquélla es determinar cuál es la relación que debe existir entre una empresa y uno de los Estados contratantes para que se considere a una Empresa como residente de otro Estado.

El criterio escogido por el Comité de Asuntos Fiscales es el de "equiparar" la empresa con su explotador y, en consecuencia, localizar la empresa en el Estado Contratante del cual su titular sea residente.

Por lo tanto, para conocer si una Empresa es residente de un Estado contratante, es necesario conocer la residencia del

²²¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.77.

titular de la misma. El titular de la empresa puede ser cualquier clase de persona, en el sentido de la letra a) del número 1 del artículo 3, es decir, puede ser tanto una persona física, como una sociedad, otro tipo de entidad jurídica o cualquier agrupación de personas (cualquier entidad que sea considerado como sujeto pasivo de un impuesto que tenga como objeto material de imposición la renta o el patrimonio).

La terminología usual de los artículos del Modelo es, precisamente, "Empresa de un Estado contratante", sin explicitar la condición subjetiva del titular de la misma, sin introducir condiciones respecto de la forma jurídica de la empresa. De La Villa Gil²²² advierte que en determinados supuestos tal simplificación conceptual puede ocasionar problemas de interpretación, como en el caso del art.14 "Trabajos independientes" en el que se utiliza la expresión "residente de un Estado contratante" sin establecer mayores explicaciones, por lo que se plantea la duda de si la empresa que realiza los trabajos independientes, los servicios profesionales es titularidad de una persona física, jurídica u otra agrupación de personas. Esta cuestión será tratada en el momento de analizar el art.14 del Modelo de Convenio.

²²² DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.77.

2.1.2) La definición de "tráfico internacional"

(letra d, del número 1 del art.3 del Modelo de Convenio):

La necesidad de introducir una definición expresa de "tráfico internacional" surge como consecuencia de la existencia en el Modelo de Convenio de un artículo, el número 8, que regula, en concreto, el reparto de la soberanía tributaria en el caso de empresas dedicadas a la navegación marítima, interior o aérea.

De acuerdo con los Comentarios a esta disposición, la definición de la expresión "tráfico internacional" (todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado contratante) es más amplia que la acepción generalmente reconocida a dicha expresión.

Esta ha sido la voluntad del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE reflejada en los Comentarios con la finalidad de preservar el derecho del Estado de la sede de dirección efectiva de someter a gravamen tanto el tráfico puramente interior como el tráfico entre Estados terceros, y de permitir que el otro Estado contratante someta a gravamen el tráfico efectuado exclusivamente en el interior de sus fronteras.

Cuando analicemos el art.8 del Modelo de Convenio podremos apreciar de forma más diáfana la utilidad de la definición que

hemos explicado.

2.1.3) La Autoridad competente (letra e, número 1 del artículo 3 del Modelo de Convenio) :

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha previsto que los Estados contratantes en el momento de celebrar los CDI decidan cuáles van a ser las Autoridades con potestades en materia de aplicación de los Acuerdos internacionales en materia tributaria. Se ha tenido en cuenta en esta disposición que las funciones en relación con la aplicación de Acuerdos internacionales no en todos los sistemas constitucionales es potestad de las autoridades fiscales superiores.

Estas Autoridades competentes tendrán como misión, entre otras, el establecimiento de medidas destinadas a evitar los excesos de retención practicados en la fuente en el momento del pago de dividendos o intereses, a hacer posible que las retenciones practicadas en la fuente en el momento del pago de dividendos e intereses se ajusten a los límites acordados en el CDI, a comunicarse las modificaciones en la legislación tributaria de los Estados de transcendencia para la aplicación de los Tratados o a poner en práctica el mecanismo de procedimiento amistoso de resolución de controversias.

De la Villa²²³ enuncia un problema que se plantea tras la

²²³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.78.

designación de las Autoridades Competentes en los CDI: la desaparición de tales autoridades como consecuencia de las remodelaciones burocráticas. Dos mecanismos ha previsto el autor para solventar este problema práctico: comunicar a la OCDE, inmediatamente, los cambios en la organización de los niveles más elevados de la Administración del Estado o, bien, establecer una competencia genérica en favor del Ministro de Hacienda el cual, en cada caso, determinaría cuál sería la Autoridad competente.

2.1.4) El término "nacionales" (letra f, número 1 del artículo 3 del Modelo de Convenio) :

La inclusión de la definición de este término en el número 1 del artículo 3 constituye una de las novedades, más destacables, en cuanto al articulado del Modelo de Convenio de 1992.

La determinación de la nacionalidad de las personas (en el sentido del Modelo de Convenio) se hace de acuerdo con la letra f, mediante el Derecho interno de los Estados contratantes. Así, la expresión "nacionales" para las personas físicas hace referencia a todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de un Estado contratante.

Por lo tanto, la determinación de la nacionalidad se hace en función del Derecho interno del Estado ya que éste es absolutamente soberano, libre en la materia. En efecto, cada Estado puede decidir libremente quiénes van a ser sus nacionales

y quiénes no van a serlo ²²⁴. En consonancia con el Derecho positivo de cada Estado, una persona será nacional o no de ese Estado, gozará o no de la nacionalidad de ese Estado.

Se trata de una definición abierta en el sentido que nosotros hemos dado, es decir, que para conocer el sentido completo de un término existe la obligación, la necesidad y no la posibilidad o la facultad de remitirse a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes.

Así, tras analizar la normativa interna de cada uno de los Estados contratantes será posible determinar si una persona es nacional de uno u otro Estado.

La determinación de la nacionalidad tendrá trascendencia para la aplicación del principio de no discriminación del art.24 del Modelo de Convenio y como criterio subsidiario de resolución de conflictos de doble residencia en ambos Estados contratantes (art.4.2.d) del Modelo de Convenio).

Mayor precisión muestra el Modelo de Convenio por lo que respecta a las personas morales, las sociedades de personas y las asociaciones. Para estos supuestos se considera como "nacional" cualquier persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida de acuerdo con la legislación de un Estado.

²²⁴ DIEZ PICAZO, L., op.cit., pág.302.

La utilización de la legislación de un Estado para constituir una entidad dotada de personalidad jurídica distinta de una persona física dará lugar a la adquisición por la entidad de la nacionalidad de ese Estado, a efectos de aplicar el Modelo de Convenio.

Además de las definiciones expresas contenidas en el número 1 del art.3 del Modelo, dentro del Capítulo II del Modelo se encuentran dos definiciones más de términos necesarios para una correcta aplicación de los CDI que se celebren: la de "residente" (art.4) y de "establecimiento permanente" (art.5), que van a ser objeto de análisis a continuación.

2.2) Definición de "residente" (art.4 del Modelo de Convenio) :

La presencia de una definición expresa del término "residente" en el Modelo de Convenio debe relacionarse con la delimitación del ámbito subjetivo efectuado en el art.1 del Modelo que circunscribe el mismo a las personas residentes en uno o ambos Estados contratantes.

En el momento de analizar el ámbito subjetivo de aplicación seleccionado en el art.1 del Modelo de Convenio analizamos el contenido del art.4 del Modelo de Convenio (cuál era la residencia de las personas físicas y de las personas jurídicas, cómo resolver los supuestos de existencia de varias residencias).

2.3) Definición de "establecimiento permanente" (art.5 del Modelo de Convenio) :

El concepto de establecimiento permanente surge en el marco del Derecho fiscal internacional al objeto de delimitar la sujeción plena de una parte de la empresa, la que opera en un país diferente de aquél donde tiene la residencia, considerándola aisladamente de las actividades realizadas en el resto del mundo, para determinar el beneficio que, a efectos fiscales, debe imputarse a esa parte de la empresa²²⁵.

Garrigues Walker²²⁶ sostiene que el establecimiento permanente es, en efecto, un supuesto de hecho que permite a un determinado Estado ejercer su soberanía fiscal sobre las actividades que en su territorio realiza una entidad extranjera.

El establecimiento permanente es el punto de conexión más frecuentemente utilizado para definir las obligaciones tributarias de una empresa no residente que ejerce actividades industriales o comerciales en otro Estado²²⁷.

Este concepto, definido en el art.5 del Modelo de Convenio, se halla estrechamente vinculado a la regulación de la soberanía

²²⁵ OTERO CASTELLÓ, J., **El concepto de establecimiento permanente**, RDFHP, n°112, 1974, pp.1065-1098, pág.1065.

²²⁶ GARRIGUES WALKER, A., **Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)**, en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, pp.443-496, pág.477, Madrid, 1973.

²²⁷ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.117.

tributaria en materia de beneficios empresariales, contenida en el art.7 del Modelo de Convenio.

Así, este último artículo establece que los beneficios obtenidos por una empresa explotada por un residente de un Estado contratante únicamente puede ser objeto de gravamen en ese Estado a no ser que posea un establecimiento permanente en el otro Estado contratante. Si posee un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, los beneficios obtenidos por dicho establecimiento permanente podrán ser gravados en aquel Estado.

Zancada advierte que en las restantes rentas empresariales o mixtas de trabajo y capital, no se emplea el concepto de establecimiento permanente por diversas razones en cada uno de ellos²²⁸.

Así, en las rentas agrarias no se utiliza el concepto de establecimiento permanente porque, dada la propia naturaleza de la actividad, se desarrolla en un establecimiento permanente por excelencia cuál es un bien inmueble. Por lo que respecta a las rentas de las profesionales independientes porque se suele utilizar un concepto similar que es el de base fija.

Finalmente, el autor explica que aunque el concepto sería

²²⁸ ZANCADA, F., Una revisión del concepto de establecimiento permanente, en Estudios de doble imposición internacional, pp.251-265, pág.255, I.E.F., Madrid, 1979.

plenamente aplicable en las rentas de transporte aéreo o marítimo, éstas suelen disfrutar de un tratamiento privilegiado mediante la atribución de soberanía fiscal para gravar la renta de la totalidad de la empresa, y por lo tanto, de todos sus posibles establecimientos permanentes o sucursales, al país en que se encuentra situada la sede de dirección efectiva.

La importancia del concepto de establecimiento permanente se hace evidente si advertimos que numerosos artículos del Modelo de Convenio, además del art.7 anteriormente reseñado, hacen referencia a dicho concepto: 10,11,12,13,15,22 y 24. De la Villa²²⁹ aprueba la sistemática utilizada en el Modelo "pues la definición del concepto precede a las consecuencias jurídicas vinculadas a su existencia".

El Convenio Modelo de la OCDE y, en especial, el concepto de establecimiento permanente "ha dejado su huella clara en nuestra legalidad" afirma De Juan²³⁰. Guijarro²³¹ también afirma la influencia del Modelo de Convenio en la legislación española aunque advierte que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades introdujo algunas peculiaridades²³².

²²⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.102.

²³⁰ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., **El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española**, en **Estudios de doble imposición**, I.E.F., Madrid, 1979, pp.231-251, pág.235.

²³¹ GUIJARRO ZUBIZARRETA, F., **La difícil fiscalidad del establecimiento permanente**, en **Impuestos II/1987**, pp.213-220, pp.213-214.

²³² De gran interés para conocer la actual presencia de los establecimientos permanentes en la legislación fiscal española, ver :

2.3.1) Naturaleza de los establecimientos permanentes:

Las características fundamentales de los establecimientos permanentes son enunciados por De la Villa²³³.

La característica fundamental de tal instalación estriba en que constituye una prolongación de la personalidad de la entidad extranjera actuante. La "personalidad" fiscal del establecimiento permanente (tiene derecho a desgravaciones, número identificador, obligaciones formales que cumplir, etc.) no es de la suficiente entidad como para atribuir la categoría de "residente".

Carece de personalidad jurídica, atributo exclusivo de las personas físicas o jurídicas. El establecimiento permanente es una figura, en cierta forma, paradójica, constituyendo una realidad fáctica, de carácter económico, que ostenta, en virtud de una ficción legal, atributos propios de los entes a los que el Derecho dota de personalidad jurídica propia.

GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pp.113-161.

SANZ GADEA, E., op.cit., pp.184-189.

MARÍN ARIAS, M., *Impuesto sobre Sociedades*, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, pp.200-225, EDERSA.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed.Aranzadi, Pamplona, 1994.

PÉREZ ROYO, I., *Manual del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1993.

²³³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.102.

Es posible, por lo tanto, encuadrar al establecimiento permanente dentro del conjunto de figuras a los cuales el ordenamiento jurídico atribuye aptitud para asumir la posición jurídica de sujeto pasivo de la obligación tributaria aunque carezcan de personalidad civil o, dicho en otros términos, que no tienen la consideración de persona- ni física, ni jurídica- conforme al Derecho privado, y que ha dado lugar al planteamiento de la cuestión de la existencia de capacidad jurídica tributaria.

Sainz de Bujanda²³⁴ estudió la posibilidad de que entidades carentes de personalidad jurídica, conforme al Derecho privado, pudieran asumir la posición de sujeto pasivo de la obligación tributaria basándose en la diferencia entre considerar titular de determinadas relaciones jurídicas y calificasen a dichas entidades como personas jurídicas.

Para Sainz de Bujanda las normas que en un sector cualquiera del ordenamiento declaran que se considerará titular de determinadas relaciones jurídicas a entidades que no son personas jurídicas, no están calificando como personas, dentro del sector del que se trate, a las entidades en cuestión, sino simplemente reconociendo en ellos idoneidad para que sirvan de punto subjetivo de referencia de determinados efectos jurídicos.

²³⁴ SAINZ DE BUJANDA, F., *La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad*, en *Hacienda y Derecho V*, I.E.P., Madrid, 1967, pp.329-480.

Así, lo determinante para la existencia de un sujeto de derecho lo constituye el haber sido calificado como tal por el ordenamiento jurídico, convirtiéndose en centros autónomos de determinadas consecuencias a efectos jurídicos. Este es el supuesto que corresponde al establecimiento permanente.

2.3.2) Teorías sobre el establecimiento permanente

A la hora de definir qué es un establecimiento permanente pueden plantearse dos opciones: la teoría de la realización y la teoría de la pertenencia económica²³⁵.

La primera de ellas, la teoría de la realización, se basa en la teoría general según la cual constituye un establecimiento permanente cualquier instalación que permita la realización de un beneficio.

Entre éstas se encuentran las fábricas y talleres de fabricación y las estructuras de distribución de bienes y servicios comercializados por la empresa (oficinas de venta, sucursales...) así como la sede de dirección del establecimiento y los locales administrativos.

Por el contrario, no se consideran establecimientos

²³⁵ CARBAJO VASCO, D., El concepto de "establecimiento permanente" en el Modelo de Convenio de la OCDE: consideraciones y crítica, Crónica Tributaria, nº52, pp.41-57, pág.43.

permanentes, de acuerdo con esta teoría, las instalaciones que no permitan más que la realización de beneficios de una forma indirecta (instalaciones creadas con el objetivo de recoger información o publicidad o laboratorios científicos de oficinas de estudios que ejerzan su actividad para la empresa considerada exclusivamente).

La teoría opuesta a la anterior es la llamada teoría de la pertenencia económica (*appartenance économique*) según la cual constituye un establecimiento permanente cualquier instalación permanente que se integra en la economía del país.

Este último debe tener derecho a gravar las rentas del establecimiento permanente cualquier instalación permanente que se integre en la economía del país. Este último debe tener derecho a gravar las rentas del establecimiento permanente situado en su territorio.

Para los defensores de esta teoría solamente cumpliendo esta condición se realiza el objetivo de justicia fiscal de atribuir a cada Estado los rendimientos que le pertenecen económicamente, ya que provienen de fuentes situadas en su territorio.

Además, los defensores de la teoría de la pertenencia económica sostienen que la distinción que caracteriza la tesis de la realización es bastante arbitraria ya que en una empresa bien gestionada, cada uno de los elementos de ésta contribuye a la productividad del conjunto. A priori no existe ninguna

instalación creada por una empresa comercial sin tener como objetivo la búsqueda de otra cosa que no sea el provecho económico.

Esta última teoría que se caracteriza por una gran amplitud del establecimiento permanente, defendida por los países en vías de desarrollo, desincentiva la instalación de empresas que desean invertir en el extranjero²³⁶.

Carbajo Vasco²³⁷ explica que el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE que define el establecimiento permanente se adscribe a la teoría de la pertenencia económica, de forma que constituye establecimiento permanente una instalación fija de negocios en la cual la empresa ejerce todo o parte de su actividad pero no de forma exclusiva, aceptando también los elementos de la primera tesis que introduce ciertas restricciones al concepto de establecimiento permanente (como las oficinas de compras, de información, de publicidad, de investigación y de todas las actividades análogas que tengan un carácter auxiliar o preparatorio que no constituyen establecimiento permanente).

2.3.3) Contenido del artículo 5 del Modelo :

La versión del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992

²³⁶ FOUCAULT, G., *L'établissement permanent*, Fascicule 323, en *Jurisclasseur Droit International IV*.

²³⁷ CARBAJO VASCO, D., *op.cit.*, pág.45.

mantiene el contenido del texto del Modelo de Convenio de 1977.

Dicha versión introduce ciertas modificaciones de importancia respecto del antiguo texto de 1963, siendo de destacar la incorporación de un nuevo párrafo 3 y la adición a los supuestos contemplados en el actual párrafo 4 de uno nuevo relativo a la realización conjunta de varias actividades accesorias²³⁸.

En cuanto a los Comentarios al artículo 5, en el Modelo de Convenio de 1992 se produjeron algunos cambios y numerosas modificaciones en cuanto a la numeración. El 31 de marzo de 1994 se aprobaron nuevas modificaciones en los comentarios al artículo 5.

Son numerosas las reservas realizadas por los Estados a los comentarios y al articulado del Modelo de Convenio de 1992 que han sido parcialmente modificados en la revisión del Modelo del 31 de marzo de 1994.

El criterio seguido por el Modelo para definir positivamente el establecimiento se caracteriza por su generalidad y abstracción (número 1).

Criterio que se completa con la descripción, a título de

²³⁸ DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, pp.216-223, pág.216, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1977.

ejemplo, de determinadas situaciones fácticas o jurídicas a las que otorga el Modelo el carácter de establecimiento permanente (números 2 y 3).

El apartado 4 sirve de delimitador del concepto de establecimiento permanente desde un punto de vista negativo o excluyente: es decir, enumerando una serie de actividades que constituyen excepciones a la definición general enunciada en el número 1.

Los números 5 y 6 regulan las actividades ejercidas mediante agente con estatuto dependiente o independiente.

Para establecer de una forma definitiva el contenido del establecimiento permanente se contiene, en el número 7, más que una definición positiva o negativa del concepto, una diferenciación entre las figuras de filial y establecimiento permanente ²³⁹.

2.3.3.1) Definición general de establecimiento permanente (art.5.1 del Modelo de Convenio) :

Todos los Modelos de la OCDE han incorporado en el número 1 del artículo 5 una definición amplia, de matiz económico, concretada en la fórmula: "la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual

²³⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.102,107,108 y 110.

una empresa realiza toda o parte de su actividad".

El establecimiento permanente constituye el vehículo a través del cual una empresa que puede tener en su origen a una persona física o a una persona jurídica "realiza toda o parte de su actividad". El establecimiento permanente, pues, no puede entenderse de forma aislada e individual: hay que referirlo a una empresa (central) titular de la actividad que, por derivación, aquél desempeña²⁴⁰.

De la Villa afirma la necesidad de que se den las condiciones de existencia de lugar de negocios, es decir, que la instalación esté en un lugar determinado y ofrezca un cierto grado de permanencia y fijeza del mismo para que haya un establecimiento permanente.

Sin embargo, Del Arco y Foucault añaden a estas condiciones, otra, la realización de la actividad de la empresa a través de dicho lugar fijo²⁴¹.

a) Determinación de la instalación :

Cuando se utiliza el término "lugar de negocios" hace referencia a un elemento físico, tangible, substrato de la actividad empresarial.

²⁴⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.102.

²⁴¹ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.218.
FOUCAULT, G., op.cit., pág.4.

De la Villa advierte que la amplitud de la fórmula permite prescindir del título jurídico de utilización del citado elemento, ya sea propiedad, usufructo o arrendamiento, pudiendo considerarse como establecimiento la actividad desarrollada en los locales de la otra empresa. Sólo interesa que esté utilizando las instalaciones "de facto".

b) Fijeza de la instalación :

Esto equivale inicialmente a que la instalación esté en un lugar determinado y ofrezca un cierto grado de permanencia.

Este doble requisito de determinación del lugar y de grado de permanencia que De la Villa analiza de forma conjunta, los autores anteriores lo escinden en sus dos elementos señalando, eso sí, la estrecha vinculación existente entre ambos.

De la Villa explica que la localización facilita la identificación del establecimiento y los contactos jurídicos y económicos con el mismo. La permanencia, corolario de lo anterior, traduce una conducta habitual, regular y continua en el ejercicio de la actividad.

Sin embargo, todos los autores coinciden en que la nota de fijeza no exige que las instalaciones o los equipos que constituyen el lugar de negocios estén fijos al suelo. Así, en casos extremos el elemento de fijeza queda ciertamente diluido como en el caso, por ejemplo, de una oficina itinerante montada

en un elemento de transporte.

c) Permanencia del establecimiento :

Para cumplir el requisito de permanencia no es necesario que exista una actividad ininterrumpida en el lugar fijo de negocios.

Lo que se pretende con este criterio es no calificar como establecimiento permanente aquellos lugares en que ocasionalmente se realiza una cierta actividad.

Foucault y Del Arco²⁴² sostienen que el requisito de temporalidad tiene un componente subjetivo y que fundamentalmente debe atenderse a la intencionalidad de la permanencia.

En consecuencia, y dado el rasgo de intencionalidad de la permanencia, hay que concluir que puede existir un establecimiento permanente, aunque el período durante el cual se haya desarrollado la actividad haya sido breve por causas ajenas a la voluntad de la empresa (muerte del empresario o quiebra del negocio).

Este carácter temporal, sin la voluntad de permanencia, puede revestir especial importancia en determinados supuestos como en la obras de instalación o montaje.

²⁴² FOUCAULT, G., op.cit., pág.4.
DEL ARCO RUETE, J.L., op.cit., pág.218.

Inversamente, una instalación temporal al principio no podrá ya considerarse como temporal si la actividad continúa y se convierte en un lugar fijo de negocios y, por lo tanto, en un establecimiento permanente con efectos retroactivos.

En consecuencia, las instalaciones que, de acuerdo con el espíritu de la empresa o dada su naturaleza (carpas de circo, espectáculos sobre hielo...) únicamente pueden ser temporales u ocasionales, no podrán ser considerados como establecimientos permanentes.

d) Actividad del establecimiento :

La empresa debe ejercer, al menos en parte, su actividad en la instalación considerada, a través del lugar fijo. El ejercicio de la actividad a través del lugar fijo exigirá la presencia del personal de la empresa, el cual puede o no tener necesidad de relacionarse con terceros.

Para el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, por lo que respecta a la determinación del momento inicial de existencia del establecimiento permanente, éste comienza a existir desde que la empresa prepara, dentro de la instalación, las actividades para las cuales la instalación servirá de forma permanente.

Deja de existir el establecimiento permanente con la alienación de la instalación fija de negocios o por el cese de toda actividad por mediación de la misma, es decir, cuando todas

las operaciones y medidas ligadas a las antiguas actividades del establecimiento permanente están terminadas (liquidación de las operaciones comerciales corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones).

Sin embargo, una interrupción temporal de las operaciones no podría asimilarse a un cierre.

En consecuencia, el simple hecho de ser titular de inmuebles no resulta suficiente para hacer de ellos establecimientos permanentes.

Cuando una empresa de un Estado contratante utiliza una instalación fija de negocios en el otro Estado contratante para alquilar o dar en alquiler a terceros bienes corporales (instalaciones; equipo industrial, comercial o científico; inmuebles...) o bienes incorporeales (patentes; procedimientos de fabricación...) esta actividad concederá, en general, a la instalación de negocios el carácter de establecimiento permanente.

Sucedará lo mismo si se trata de cesiones de capitales puestos a disposición por medio de una instalación fija de negocios.

Sin embargo, si una empresa de un Estado contratante alquila o cede en alquiler instalaciones, equipamientos, inmuebles o bienes incorporeales a una empresa del otro Estado sin disponer

para esta actividad de alquiler de una instalación fija de negocios en el otro Estado, las instalaciones, equipamientos, inmuebles o bienes incorporeales objeto de alquiler no constituirán por ellas mismas un establecimiento permanente del arrendador, a condición de que el contrato se limite al simple alquiler del equipo.

Foucault²⁴³ añade que para que exista establecimiento permanente hace falta que la actividad ejercida sea conforme al objeto indicado en los estatutos sociales y, por lo tanto, la compra o la gestión de bienes que no hayan sido efectuadas en el marco de la explotación no puede constituir un establecimiento permanente.

La definición de la OCDE no incluye, como lo hacían los Convenios preparados en el seno de la Sociedad de Naciones, referencia alguna al carácter productivo del establecimiento permanente, es decir, que contribuya a los beneficios de la empresa.

En efecto, el Comité de Asuntos Fiscales parte de la presunción de que en toda actividad desarrollada por una empresa bien administrada cada elemento de la misma debe contribuir a la productividad del conjunto.

²⁴³ FOUCAULT, G., op.cit., pág.4.

Del Arco²⁴⁴ advierte que, de todas formas, los supuestos contemplados en el número 4 del artículo 5, que no constituyen establecimiento permanente, vienen a matizar esta afirmación.

Baena resume cuáles son las características de un establecimiento permanente. Desde un punto de vista objetivo, el establecimiento permanente, es una realidad cualificada por la conjunción de elementos de distinto signo :

- a) sustanciales (medios personales y/o materiales)
- b) geográficas (fijeza o vinculación a un lugar)
- c) temporales (cierto grado de permanencia)
- d) finalistas (ordenación de los referidos medios a la consecución del fin de la empresa)²⁴⁵.

De la Villa concluye que "lo que determina la existencia de un establecimiento permanente, es el ejercicio habitual de una actividad empresarial material para la obtención de un rendimiento económico. La forma en que aquéllo se desarrolla (mediante instalación material-fija o móvil-o a través de un agente y el plazo durante el que se lleva a cabo) pueden resultar accesorias"²⁴⁶.

²⁴⁴ DEL ARCO RUETE, J.L., op.cit., pág.219.

²⁴⁵ BAENA AGUILAR, A., op.cit., pág.130.

²⁴⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.103.