



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

2.3.4) Los números 2 y 3 del artículo 5 :

El número 2 del artículo 5 del Modelo de Convenio enuncia diversos supuestos ejemplificativos de lugares de negocios que ostentan la categoría de establecimiento permanente vinculado a la duración del mismo.

La enumeración no tiene carácter limitativo sino indicativo. De forma que cualquiera de los elementos enumerados en el número 2 sólo constituyen establecimiento permanente si son instalaciones a través de las cuales, de forma permanente y regular, se lleva a cabo la actividad empresarial.

De igual forma cualquier elemento que cumpla los requisitos del apartado 1 y que no se encuentra enumerado en el apartado 2, también tendrá la condición de establecimiento permanente.

De la Villa²⁴⁷ divide en tres categorías los supuestos del apartado 2: burocráticos, productivos y de extracción de recursos naturales.

Las sedes de dirección, las sucursales y las oficinas integran el primer subgrupo. Se trata de conceptos que aluden a la organización administrativa de la empresa, la cual, por razones particulares, puede desglosar estas actividades de las de carácter productivo.

²⁴⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.103-104.

a) Sede de dirección y oficinas :

El término "sede de dirección" hace referencia a centro real y efectivo de control y dirección de los negocios.

Por el contrario, "oficina" o también "sede de administración" hace referencia, propiamente, a gestión administrativa, aunque de acuerdo con el apartado 3 de este artículo, algunas categorías de oficinas como las oficinas de publicidad, investigación o las oficinas que se ocupan de actividades preparatorias o auxiliares carecen de la condición de establecimiento permanente.

En consecuencia, para poder determinar si una oficina actúa como sede de dirección y es susceptible de convertirse en establecimiento permanente es necesario analizar si su objetivo es colaborar a la realización de operaciones en el Estado de situación destinadas a la obtención de beneficios y no meramente auxiliares.

b) Sucursales :

Esta noción proviene del Derecho mercantil de forma que Baena Aguilar ²⁴⁸ afirma que la noción mercantil de sucursal es, materialmente, más precisa o restringida que la fiscal de establecimiento permanente.

²⁴⁸ BAENA AGUILAR, A., op.cit., pág.125.

Este mismo autor admite como válida, en términos generales, la definición de sucursal que aparece en nuestro derecho interno "se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotada de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollan, total o parcialmente, las actividades de la sociedad"²⁴⁹.

El concepto de establecimiento permanente es más amplio que el de sucursal, por ello, cualquier sucursal constituye un establecimiento permanente, pero no viceversa: existirán establecimientos permanentes que no serán sucursales.

Para De la Villa, "sucursal" es un concepto más amplio que el de "oficina" o de "sede de dirección" y debe ser considerado casi equivalente al término omnicompresivo de "empresa" es decir "organización de capital y trabajo destinada a la producción o a la mediación de bienes o servicios para el mercado"²⁵⁰.

Aunque, advierte De la Villa, el concepto tiene contenido estrictamente económico y carece de personalidad jurídica. La diferencia entre "sucursal" y "filial" estriba precisamente en la ausencia de personalidad jurídica de la primera.

²⁴⁹ Contenido del art.259 del Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

²⁵⁰ BROSETA PONT, M., op.cit., pág.84.

c) Fábricas y talleres :

Las "fábricas" y "talleres" se caracterizan por ser instalaciones eminentemente productivas.

De la Villa explica que, en principio, en el conjunto de una empresa, cada elemento contribuye a la productividad del conjunto. Pero desglosando cada uno de los elementos es necesario diferenciar aquéllos destinados a tareas productivas, en sentido estricto, y los destinados a tareas de gestión y administración.

El autor explica la utilización de ambos términos, empleados para distinguir, por un lado, el lugar donde se realizan la totalidad de las transformaciones propias del ciclo productivo de una determinada mercancía (fábricas) y, por otro lado, las instalaciones en las cuales no se realiza íntegramente el ciclo productivo de una mercancía (talleres).

Sin embargo, es requisito necesario para que fábricas y talleres constituyan establecimiento permanente que se mantengan en actividad, que en ellas se produzca una explotación económica.

d) Letra f) del número 2 del art.5 :

De acuerdo con esta disposición del Modelo de Convenio, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, pueden convertirse en un establecimiento permanente si en cualquiera de

ellos se realiza una actividad de forma permanente y regular.

Estos elementos constituyen lo que De la Villa denominó "elementos extractivos". Lo determinante para que estos elementos adquieran la dimensión de establecimientos permanentes es más la realización a través de los mismos de actividades extractivas que las instalaciones necesarias para la realización de tales actividades.

En el Modelo de 1992 se conserva la novedad aportada por el Modelo de 1977 respecto del Proyecto de Convenio de 1963 que incluye como establecimiento permanente "los pozos de petróleo".

Respecto a la prospección (exploración del subsuelo basada en el examen de los caracteres del terreno y encaminada a descubrir yacimientos minerales, petrolíferos, aguas subterráneas, etc...) ²⁵¹ de pozos de petróleo o de gas se plantea la cuestión de dictaminar si se trata de un supuesto de establecimiento permanente.

Dar una respuesta adecuada a dicha cuestión plantea determinados problemas: muchas de estas obras se realizan en alta mar y, por lo tanto, fuera de las aguas jurisdiccionales de los Estados contratantes y, por otro lado, las plataformas de prospección, frecuentemente, pertenecen a Empresas distintas de las que van a llevar a cabo la explotación de los futuros

²⁵¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, 21ª edición, Madrid, 1992.

yacimientos.

Del Arco analiza las diversas soluciones que han aparecido para resolver esta cuestión. Podrían asimilarse, al menos a efectos de fiscalidad, las plataformas de prospección a buques para de esta forma recibir el mismo trato que las empresas de navegación marítima²⁵².

Sin embargo, el mismo autor reconoce que las disparidades entre ambas actividades son tan patentes que no parece viable tal ficción. También podría buscarse la analogía respecto de las obras de instalación o montaje y admitir que hay establecimiento permanente cuando la duración de la prospección excede de un cierto plazo.

De la Villa²⁵³ resuelve esta cuestión considerando que el carácter habitual y regular con que actúa una actividad de prospección puede ser el determinante de la calificación como establecimiento permanente.

Una operación ocasional y aislada de duración limitada, evidentemente, no constituirá por sí sola, y en principio, tal tipo de establecimiento.

Pero la repetición de las mismas operaciones, aunque se

²⁵² DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.220.

²⁵³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.104.

interrumpan y se reanuden pasado cierto tiempo, incluso en áreas geográficas o marítimas distintas, anula el carácter ocasional de la actividad, determinando que el conjunto de operaciones, incluida la inicial, sean consideradas como ejercicio de una actividad por medio de establecimientos permanentes.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de 1977, reproducidos en el Modelo de Convenio de 1992, considerando que no había sido posible adoptar una posición común sobre las cuestiones fundamentales de reparto del derecho a someter a gravamen y de calificación de las rentas provenientes de las actividades de prospección, sugieren a los Estados que incluyan disposiciones específicas en la materia en el momento de celebrar los CDI.

Asimismo, los Comentarios sugieren las siguientes posturas para el caso en que una empresa de un Estado realice actividades de prospección de recursos naturales en un lugar o una zona situadas en el otro Estado contratante:

a) Considerar que dichas obras no constituyen establecimiento permanente.

b) Considerar que, en todo caso, las obras de prospección constituyen un establecimiento permanente.

c) Admitir la existencia de un establecimiento permanente sólo cuando las obras de prospección exceden de un determinado período (por ejemplo, doce meses).

e) Establecimientos permanentes determinados a través de los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 :

De Juan²⁵⁴ afirma que en los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992, el Comité de Asuntos Fiscales se ha planteado la confección de un catálogo de establecimientos permanentes, iniciando dicha tarea mediante el análisis de dos casos de alquiler.

Estos nuevos establecimientos permanentes se añadirían al catálogo de establecimientos que aparecen mencionados expresamente en el articulado del Modelo de Convenio.

Los Comentarios citan el supuesto del alquiler de contenedores que tiene unas características propias como actividad empresarial que podría dar lugar a la aparición de nuevos supuestos de establecimiento permanente para las empresas de alquiler de contenedores.

Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales no formula ninguna conclusión y se remite al informe titulado "L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs"²⁵⁵. Tal ausencia de concreción del Comité de Asuntos Fiscales es para De Juan una muestra de la "inmadurez" del Modelo de 1992.

²⁵⁴ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.32.

²⁵⁵ OCDE, Tendances de la fiscalité internationale, París, 1985.

También aparece contemplada en los Comentarios al Modelo de Convenio la cuestión de saber si las actividades relacionadas con máquinas automáticas constituyen o no establecimiento permanente.

El desarrollo de actividades de montaje y alquiler de máquinas automáticas, desligándose completamente de la explotación posterior no da lugar al nacimiento de un establecimiento permanente.

Existirá un establecimiento permanente si la empresa que monta las máquinas automáticas también las explota y realiza su mantenimiento por cuenta propia o mediante un agente dependiente.

Existe también establecimiento permanente si las actividades económicas de la empresa se desarrollan mediante maquinaria automática, aunque el personal se dedique únicamente a montar, hacer funcionar, controlar y mantener la maquinaria.

f) Las obras de construcción, instalación y montaje (apartado 3 del artículo 5) :

El número 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio de 1992 (idéntico al número 3 del Modelo de 1977) atribuye el carácter de establecimiento permanente a las "obras de construcción, instalación o montaje" sólo si la duración excede de doce meses. Se trata para Del Arco de un supuesto específico en el que la duración de la actividad es determinante de la existencia del

establecimiento permanente²⁵⁶.

La filosofía general que preside la calificación de un elemento material, a través del cual se realiza una actividad, como establecimiento permanente (es decir, que se trate de un lugar fijo de negocios), encuentra su excepción en este apartado 3, introducido por el Modelo de Convenio de 1977.

El tiempo, la duración, es el dato o requisito básico para la calificación con independencia de que exista o no, de hecho, un lugar fijo de negocios. Esta novedad justifica su desglose en un apartado distinto de aquellos otros que enumeran los supuestos de establecimiento permanente.

Prolongarse durante un período de, al menos, doce meses es un requisito necesario para que una obra de construcción, instalación o montaje se convierta en establecimiento permanente.

Dichas instalaciones deben entenderse en un sentido amplio, afirman los Comentarios, incluyendo la construcción de edificios, carreteras, puentes y canales, conducciones, nivelaciones de terrenos y dragados.

También la organización y la vigilancia de la construcción se incluye dentro de la expresión si es realizada por la misma empresa que realiza la construcción.

²⁵⁶

DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.220.

Para contabilizar el período de doce meses habrá de elegirse como medida cada obra de construcción. Para evitar la evasión fiscal, los Comentarios establecen que se considerará como unidad la obra de construcción, que aunque esté basada en diversos contratos, constituya un todo coherente desde el punto de vista comercial o económico.

La consideración de las obras de construcción, instalación y montaje como establecimiento permanente sólo si su duración excede de doce meses favorece a las grandes compañías multinacionales en una época donde la técnica permite la realización de grandes obras en corto tiempo (recordemos la importancia de los pedidos "llave en mano") ²⁵⁷.

Una obra de construcción existe a partir de la fecha en la cual el empresario comienza su actividad, incluyéndose los trabajos preparatorios ejecutados en el Estado donde tendrá lugar la construcción.

Se considera que la obra de construcción deja de existir cuando los trabajos finalizan o resultan abandonados definitivamente. Las interrupciones momentáneas no provocan el cese de la existencia de las obras de construcción.

Los Estados contratantes pueden establecer en sus negociaciones las cláusulas adecuadas para solventar casos

²⁵⁷ CARBAJO VASCO, D., op.cit, pág.47.

específicos como la existencia en un Estado de varias obras de instalación o montaje, simultánea o sucesivamente, sin que ninguna de ellas exceda de doce meses, pero sí la duración adicionada de tales construcciones.

El procedimiento amistoso contemplado en el art.25 del Modelo de Convenio de 1992 constituye el medio más idóneo para resolver qué supuestos constituyen establecimiento permanente, según De la Villa²⁵⁸.

El interés que ha mostrado el Comité de Asuntos Fiscales por la cuestión del tratamiento de las obras de construcción es debido a la dimensión de ciertas obras de construcción que precisan, de forma general, de la puesta en marcha de grandes medios que, en algunas ocasiones, no pueden ser reunidos más que por la intervención de empresas de varios países, y que exigen que los trabajos, para obtener resultados satisfactorios, deban ser realizados gracias a la cooperación internacional.

En estos casos la elección de un criterio impositivo puede revelarse difícil o inadecuada. Pueden elegirse entre dos criterios, bien un criterio de duración, bien un criterio de importancia de los trabajos, que se mediría por su coste, por el número de obreros o por cualquier otro elemento.

Las ventajas de la elección del criterio de duración es que

²⁵⁸

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit. pág.104.

dicho criterio incentiva los intercambios e inversiones internacionales.

De ahí la idea de que para favorecer que las empresas puedan realizarse operaciones preparatorias o accesorias en otro país sin estar inmediatamente sujetas al impuesto, es necesario prever un límite por debajo del cual no haya establecimiento permanente. Esta duración mínima es generalmente de doce meses, lo que facilita relaciones ulteriores de mayor permanencia y más importantes.

Aunque el límite sea un poco arbitrario, esta duración presenta la ventaja de introducir certeza en materia fiscal, ahorrando así a los inversores litigios, dificultades administrativas y gastos necesarios para determinar la soberanía fiscal²⁵⁹.

2.3.5. Número 4 del artículo 5 : supuestos no constitutivos de establecimiento permanente

De la Villa²⁶⁰ explica que el criterio seguido por el Modelo para definir positivamente el establecimiento permanente se caracteriza por su generalidad y abstracción, criterio que se completa con la descripción, a título de ejemplo, de determinadas

²⁵⁹ FOUCAULT, G., op.cit., pág.8.

²⁶⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.104.

situaciones fácticas y jurídicas a las que se otorga carácter de establecimiento.

La abstracción del concepto se evidencia al eludir las referencias a su "carácter productivo" como condición necesaria del mismo; sin embargo, un principio económico y de rentabilidad (es decir, que exista la finalidad de obtener beneficios) presiden la instalación y funcionamiento de los establecimientos permanentes.

Consecuentemente, el número 4 del artículo 5 del Modelo, excluye del concepto de establecimiento permanente las actividades que, utilizando, "instalaciones fijas de negocios", no buscan directamente una rentabilidad evaluable en términos económicos.

Para De la Villa el número 4 del art.5 constituye una derogación expresa de lo establecido en los apartados anteriores 1,2 y 3 del art.5 del Modelo. La existencia de una derogación se deduce de la primera fase del apartado 4 que dice "no obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo".

La idea básica que subyace en la pluralidad de supuestos comprendidos en este apartado es que se trata de "actividades preparatorias y auxiliares" a las que no puede imputarse una rentabilidad evaluable económicamente.

Este carácter accesorio es el que determina su no

consideración como establecimiento permanente a pesar de que tales actividades se desarrollan en instalaciones (lugares fijos de negocios) que deberían calificarse como establecimiento permanente.

Carbajo es muy crítico respecto a estas excepciones que no constituyen establecimiento permanente ya que indican desconocimiento de las nuevas realidades técnicas que permiten obtener rápidas utilidades de un país extranjero, con "permanencias" muy cortas o establecimientos de mero control. En todo caso, la idea de que las obras de apoyo y auxiliares (concepto difícil de precisar) no son "establecimiento permanente", carece de apoyo en la realidad; así en las denominadas "unidades complejas especializadas", cada vez más importantes en el mundo de la inversión, se hace imposible distinguir este tipo de obras del producto final²⁶¹.

El carácter preparatorio o auxiliar de una actividad es, a veces, difícil de apreciar.

De acuerdo con los Comentarios al Modelo de la OCDE el criterio decisivo consiste en averiguar si las actividades de la instalación fija de negocios constituyen por ellas mismas una parte esencial y notable de las actividades del conjunto de la empresa.

²⁶¹ CARBAJO VASCO, D., op.cit., pág.52.

Además, las actividades deben formar parte del ciclo productivo y comercial de la propia empresa sita en el otro Estado. Si se realizan para un tercero no se justifica su exclusión como establecimiento permanente.

Dentro de la enumeración del número 4, la letra e) hace inútil la enumeración contenida en las letras anteriores al utilizar una fórmula general y abstracta. Esta disposición tiene como consecuencia restringir en gran medida la definición de establecimiento permanente y excluir ciertas formas de organización comercial basadas en instalaciones fijas de negocios con un carácter auxiliar.

En el caso de acumulación de actividades de las contempladas en las letras a) a e) del número 4, la letra f) señala que dicha acumulación no conduce a la presencia de un establecimiento permanente.

En consecuencia, mientras las actividades realizadas acumulativamente por la instalación fija de negocios tengan un carácter preparatorio o auxiliar no podrán ser consideradas como establecimientos permanentes.

2.3.6) Actividades ejercidas por medio de representación (números 5 y 6 del art.5) :

Los párrafos 5 y 6 del art.5 hacen referencia a la actuación de una empresa residente de un Estado contratante, no

directamente, sino a través de persona interpuesta.

En los casos de actuación mediante persona interpuesta contemplados en el número 5 se entenderá que esta persona tiene carácter dependiente y que la empresa dispone de un establecimiento permanente y, en los otros casos, contemplados en el número 6 la persona tiene carácter independiente y la empresa no dispone de establecimiento permanente.

Así, el apartado 6 del artículo 5 no estima que exista establecimiento permanente, cuando el agente actúe en el marco ordinario de su actividad y con independencia jurídica y económica respecto de la empresa comitente. Este agente, en sentido genérico, actuará generalmente investido de representación directa o inmediata (en nombre y por cuenta del comitente), aunque también es posible que opere como representante indirecto o mediato (en nombre propio y por cuenta ajena).

Para determinar si nos hallamos ante un representante independiente es necesario analizar si goza de una manera efectiva de autonomía económica y jurídica.

Para Foucault puede sostenerse que existe la independencia jurídica si trata en nombre propio con una clientela con la cual está especialmente relacionado y si en ese caso no vincula más que su propia responsabilidad.

El representante autónomo, en consecuencia, no está ligado a la empresa por un contrato de trabajo sino por un contrato de mandato o de comisión.

Desde el punto de vista económico, se puede considerar al representante como un comerciante independiente si tiene la posibilidad de organizar su actividad como lo crea oportuno y de escoger sus empleados y su clientela, si es remunerado mediante una comisión y si debe soportar él mismo sus gastos generales.

Ante las dificultades frecuentemente existentes para determinar si la representación goza del carácter de independencia, las Administraciones tributarias han de recurrir al examen de las circunstancias de hecho²⁶².

Si la persona carece de independencia económica y jurídica respecto de la empresa comitente, su actuación deberá calificarse como la de agente dependiente que da lugar al nacimiento de un establecimiento permanente de la empresa cuyos intereses defiende.

2.3.7) La no equiparación de las filiales con establecimientos permanentes :

El último número del art.5 afirma el principio de que la existencia de una filial no constituye por sí misma un elemento

²⁶² FOUCAULT, G., op.cit., pp.10-12.

que implique que la sociedad filial sea un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

Este principio deriva del hecho de que la filial constituye, desde el punto de vista fiscal, una entidad jurídica independiente.

Sin embargo, una filial puede constituir un establecimiento permanente de acuerdo con el número 5 del art.5. En efecto, la sociedad filial puede actuar como agente dependiente, como representante de la sociedad matriz y deberá tributar tanto como filial como persona jurídica y como establecimiento permanente de la sociedad matriz.

A lo largo de este análisis del Capítulo II del Modelo hemos examinado la cuestión de la interpretación de las disposiciones contenidas en el Modelo y las definiciones expresas que se incluyen de los términos más importantes para poder comprender y aplicar el Modelo de Convenio a la realidad. Algunos de los términos (personas, sociedades, residente) que aparecen en el Capítulo II habían sido analizados previamente en el momento de estudiar el ámbito de aplicación del Modelo.

De entre todas las definiciones quizás la más destacables sea la de establecimiento permanente (art.5 del Modelo de Convenio) cuya presencia en un Estado otorga derecho al Estado donde se encuentra a someter a imposición ilimitadamente los beneficios derivados de su actividad (art.7 del Modelo de Convenio).

Además, dicha definición ha influido en el Derecho positivo de los Estados que han adoptado definiciones similares de establecimiento permanente y han acordado las mismas consecuencias jurídico-tributarias. Esta figura creemos que se encuentra en un período de crisis, de evolución, al haber avanzado el proceso de "personalización" de la misma que, sin embargo, todavía no ha cristalizado en la consideración de la misma como sujeto pasivo independiente respecto del establecimiento principal.

Vamos a examinar a continuación las definiciones que aparecen en los CDI efectivamente celebrados por España.

3) Influencia del Capítulo II del Modelo de Convenio en los CDI celebrados por España :

3.1) La cláusula del número 2 del art.3 en los CDI celebrados por España :

Una cláusula con la misma finalidad que la existente en el número 2 del art.3 del Modelo de Convenio de 1992 ha sido incluida en todos los CDI celebrados por España.

Sin embargo, el contenido de dicha cláusula no es idéntico en todos los CDI firmados: las diferencias existentes aún siendo muy limitadas tienen una gran trascendencia.

En los CDI celebrados hasta 1977 por España se utiliza la

fórmula siguiente "cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su texto se infiera una interpretación diferente". Por el contrario, en los CDI celebrados por España a partir de 1977 y el CDI con Noruega no se utiliza el término "texto" sino el término "contexto" que es el que aparece en el Modelo de Convenio de 1977 y en el de 1992.

Esta diferencia terminológica puede considerarse de extraordinaria transcendencia ya que implica que la remisión al Derecho interno que regula los tributos sobre la renta y el patrimonio se podrá realizar no ya cuando la interpretación dada por el contexto del CDI sea compatible con el Derecho interno de los Estados Contratantes (postura de los Modelos de Convenio de 1977 y de 1992), sino cuando la interpretación obtenida del propio texto del CDI sea compatible con el Derecho interno de los Estados contratantes.

Lo determinante, pues, para saber si puede aplicarse el Derecho interno de los Estados contratantes a efectos interpretativos es que éste sea compatible con la interpretación que deriva del propio texto del CDI y ya no del contexto.

La solución adoptada otorga, en consecuencia, un papel determinante al análisis sistemático del propio articulado del texto jurídico-internacional y se puede añadir también a los Comentarios al Modelo de Convenio si el articulado ha sido reproducido al pie de la letra en el Acuerdo Internacional. También serán de gran importancia los Protocolos Adicionales a

los CDI (la mayoría de CDI firmados por España contienen un Protocolo Adicional) que contienen definiciones de términos y matizaciones a las disposiciones del articulado.

3.2) Definiciones expresas en los CDI celebrados por España :

En todos los CDI celebrados por España existe un artículo, inspirado en alguno de los sucesivos Modelos de Convenio preparados por la OCDE, que dé una definición de establecimiento permanente.

La inmensa mayoría de CDI siguen la estructura marcada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (en el CDI con la URSS falta una enumeración de los supuestos que constituyen establecimiento permanente en el caso de desarrollarse en los mismos una actividad económica).

Una de las principales divergencias que se encuentra en los CDI celebrados respecto del articulado propuesto consiste en el tratamiento de las obras de instalaciones, construcciones y montajes que en los CDI con Argentina, Brasil, China, Estados Unidos, Filipinas y Méjico constituyen establecimiento permanente si su duración es superior a seis meses, nueve meses en el caso de Túnez (en el CDI con Hungría el plazo se amplía hasta 24 meses).

Es de resaltar que en la generalidad de CDI el tratamiento de las obras de construcción se incluye dentro de la enumeración de los establecimientos permanentes y no dentro de un apartado específico.

También falta en la mayoría de los CDI celebrados por España la enumeración de los supuestos que no constituyen establecimiento permanente una disposición que contemple el supuesto de que se den varios casos de no existencia de establecimiento permanente.

Existen algunos mecanismos de extensión, de ampliación de los supuestos de presencia de establecimientos permanente. Así, en algunos CDI se señala que las actividades de exploración de recursos naturales (CDI con Argentina, Australia, Estados Unidos, Filipinas, Irlanda y Estados Unidos), la prestación de servicio de montaje o de asistencia técnica por empleados de una empresa de un Estado efectuada en otro Estado (CDI con Argentina, China, Filipinas, Irlanda, Túnez), la creación de empresas mixtas según la ley nacional (Bulgaria). En los casos de Suecia y Dinamarca cuando una empresa de un Estado contratante tenga varias obras de instalación, simultánea o sucesivamente, en el otro Estado contratante y la duración de ninguna de ellas exceda de doce meses, las autoridades competentes decidirán por acuerdo amistoso si existe establecimiento permanente en el otro Estado contratante.

En los CDI celebrados por nuestro país se encuentran

definiciones necesarias para poder aplicar los Tratados. Se trata de definiciones de las contenidas en el art.3 del Modelo de Convenio. En la mayoría de los CDI se reproducen las definiciones de términos como "persona", "sociedad", "Empresa de un Estado contratante", "nacionales" (en la mayoría de los CDI este término se define en el art.24 que trata sobre la no discriminación de acuerdo con el Proyecto de Convenio de 1963), "tráfico internacional" (definición que falta en numerosos CDI) y "autoridad competente" (en los CDI firmados por España aparecen diversos responsables como el Ministro de Economía y Hacienda, Ministro de Hacienda, Director General de Impuestos Directos, Secretario General técnico, Secretario de Estado de Hacienda, Director General de Tributos o cualquier otra autoridad en quien delegue).

Además de estas definiciones aparecen definciones como "un Estado contratante" y el "otro Estado contratante" que designa uno u otro de los Estados contratantes según el contexto, e "impuesto" que puede ser un impuesto de uno u otro Estado contratante.

**CAPITULO IV: DISTRIBUCION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE
LOS ESTADOS CONTRATANTES DE UN CDI EN LA
SUJECIÓN A GRAVAMEN DE LAS DISTINTAS CLASES DE
RENTAS Y BIENES**

Los Estados, como consecuencia de su soberanía tributaria, pueden establecer su propia normativa en materia tributaria y en el momento de tratar la cuestión de la extensión de la ley²⁶³ tributaria pueden adscribirse a los dos principios básicos de asignación impositiva: el principio de sujeción de la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo que se realiza a través del criterio de la residencia o del criterio de la nacionalidad, y el principio de la fuente o principio territorial que somete a gravamen las rentas o los bienes en el Estado de su obtención o de su situación²⁶⁴.

Estos dos criterios no son radicales ni excluyentes, pues la mayoría de Estados incorporan ambos criterios en sus regímenes fiscales.

La adopción de ambos criterios produce la superposición de

²⁶³ BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol.1, pp.151-154, Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1964, define éste como "la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se regulan total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado".

²⁶⁴ Ver citas bibliográficas en BAENA AGUILAR, A., *La obligación real...*, Ed.Aranzadi, 1994, pág.35, en especial ALBI IBÁÑEZ, E., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J., *Tributación de los no residentes en España (aspectos internacionales del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades)*, I.E.F., Madrid, 1989, pág.21.

diversas soberanías tributarias lo que conlleva el fenómeno de doble imposición.

Si detallamos las posibles causas generadoras de la doble imposición éstas comprenden:

-adopción de distintos criterios jurisdiccionales de imposición (utilización del principio territorial o de la fuente por el Estado donde tiene su origen la renta o su situación los bienes y, paralelamente, elección del principio personal que somete a gravamen la renta y patrimonio mundiales del contribuyente, por el Estado de residencia del mismo o por el Estado del cual es nacional);

-adopción por dos Estados del principio de sujeción a gravamen de la totalidad de las rentas pero en base a criterios diferentes: uno elige el criterio de la nacionalidad y el otro elige el criterio de la residencia ;

-adopción por dos Estados del mismo principio personal o real pero existiendo definiciones diferentes de los criterios que determinan la aplicación de uno u otro principio (definiciones de residencia diferentes entre los Estados, definiciones diferentes de fuente en los dos Estados)²⁶⁵.

Los sucesivos Modelos de Convenio preparados en el seno de

²⁶⁵ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pp.47-48.

la OCDE e incluso los anteriores, preparados por la Sociedad de Naciones, han basado su lucha contra la doble imposición jurídica internacional sobre la renta y el patrimonio mediante un reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados contratantes para gravar cada categoría de renta o de patrimonio.

Mediante Acuerdo Internacional, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria en determinados supuestos. Dicha voluntad, expresada a través de un CDI, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas²⁶⁶.

La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos.

Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias, se elimina el conflicto positivo de soberanías tributarias de los dos Estados contratantes mediante el acuerdo de estos Estados de conceder la capacidad de gravamen exclusiva de unas determinadas categorías de rentas o de bienes a uno de ellos únicamente. Correlativamente, el otro Estado contratante renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes.

²⁶⁶ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., *La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición internacional*, en *Relaciones Fiscales Internacionales*, I.E.F., Madrid, 1987, pp.68-70.

Por otro lado, para los demás supuestos, para las categorías de rentas o de bienes que no están sometidas a gravamen de forma exclusiva por uno de los Estados contratantes de acuerdo con las disposiciones del Modelo de Convenio y que, por lo tanto, pueden estar sometidas a gravamen en ambos Estados, se prevén en el art.23 del Modelo de Convenio dos posibles mecanismos jurídicos para evitar la doble imposición internacional.

El primero de ellos consiste en la exención de gravamen en el Estado de residencia de las rentas o bienes que de acuerdo con los términos del Modelo de Convenio hubieran podido ser gravados en el Estado de la fuente (art.23A del Modelo de Convenio). El otro sistema previsto es el de imputación limitada por el cual el contribuyente puede deducir de la cuota tributaria correspondiente al impuesto de su Estado de residencia los impuestos pagados en el Estado de la fuente (art.23B del Modelo de Convenio).

Estos mecanismos introducidos por los Modelos de Convenio de la O.C.D.E. para evitar la doble imposición internacional exigen, para ser aplicables de forma efectiva, determinar en primer lugar cuál de los dos Estados contratantes debe ser considerado como el Estado de residencia de la persona contribuyente, el otro Estado contratante será el Estado de la fuente de las rentas y de situación de los bienes, a efectos de aplicación del Modelo de Convenio²⁶⁷.

²⁶⁷ De ahí, la necesidad de determinar, mediante el art.4 del Modelo de Convenio de 1992, cuál será el Estado de residencia de las personas físicas, personas jurídicas o agrupaciones de

**IV.A. Sistema de reparto de la soberanía tributaria en el
Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992 :**

En el Capítulo III del Modelo se establece el reparto de la potestad de gravamen de las diferentes categorías de rentas entre el Estado de residencia del titular de las mismas y el Estado de origen de aquéllas.

La introducción del Modelo de Convenio de 1992 expone cuáles son los esquemas de reparto de la potestad tributaria empleados.

En efecto, los arts.6 a 21 determinan para las diferentes categorías de rendimientos, las competencias fiscales respectivas del Estado de la fuente y del Estado de residencia.

Es posible afirmar que el Comité de Asuntos Fiscales en el momento de celebrar se acoge a "un criterio amplio de renta"²⁶⁸ cuyos orígenes doctrinales se encuentran en Europa en Georg Von Schanz²⁶⁹ y en Haig²⁷⁰ y Simons²⁷¹ en los Estados Unidos. De

personas y así poder explicar las disposiciones del Modelo.

²⁶⁸ PALAO TABOADA, C., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed.Civitas, Madrid, 1983, pp.35-36.

²⁶⁹ VON SCHANZ, G., *El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta*, en Hacienda Pública Española, nº3, 1970, pp.155 y siguientes.

²⁷⁰ HAIG, R.M., *The Concept of Income -Economic and Legal Aspects, The Federal Income Tax*, Nueva York, 1921, reproducido por R.A. MUSGRAVE y C.S. SHOUP, *Readings in the Economics of Taxation*, Allan & Unwin, Londres, 1959, pp.54 y siguientes (traducción española en *Ensayos sobre Economía impositiva*, FCE, México, 1964, pp.65 y siguientes).

acuerdo con estas teorías se define la renta como el consumo realizado por el contribuyente en el período impositivo más el incremento neto de valor de su patrimonio durante el período de tiempo. Se adhiere, pues, a la teoría de la "renta-incremento patrimonial" que es el resultado de sumar una serie sucesiva de aumentos (ingresos en bienes y servicios), aumentos de valor en los bienes existentes (ganancias de capital), aumentos patrimoniales (herencias, legados o donaciones o premios).

Se introducen, sin embargo, algunos correctivos en la aplicación del concepto de renta como incremento de patrimonio tanto en las legislaciones internas como en el Modelo de Convenio que lo hacen utilizable en la práctica, ya que la aplicación del concepto en toda su pureza plantearía dificultades insuperables.

La primera corrección se refiere al momento de la sujeción de las ganancias de capital: en rigor el incremento de patrimonio debería someterse al impuesto háyase o no realizado, pues en ambos casos mejora la posición económica de quien la obtiene. Sin embargo, tanto las legislaciones fiscales como el Modelo de Convenio (art.13) optan por incluir en la base del impuesto las plusvalías en el ejercicio en el que se han realizado con establecimiento de algún sistema de promedio de rentas irregulares ²⁷².

²⁷¹ SIMONS, H.C., *Personal Income Taxation*, University of Chicago Press, 1938. El Capítulo II de esta obra está traducido al castellano en el nº3, 1970, Hacienda Pública Española.

²⁷² Los arts.44 a 51 de la Ley 18/1991 regulan el tratamiento tributario en el I.R.P.F. español de los incrementos o disminuciones de patrimonio. Dicho tratamiento está

También se incluyen dentro de la renta las transferencias recibidas de cualquier otra persona o entidad, entre las cuales hay que mencionar las pensiones y derechos pasivos.

Igualmente tendrían que integrarse las adquisiciones a título gratuito, es decir las transmisiones por herencia y legado. La mayoría de Estados han preferido, a pesar de ello, gravar las transmisiones gratuitas mortis causa o inter vivos a través de un impuesto específico, independiente respecto a los impuesto sobre la renta.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE optó por preparar un Modelo específico para evitar la doble imposición sobre sucesiones y donaciones cuya última edición data de 1982.

El Comité de Asuntos Fiscales se adhirió, pues, a un concepto amplio de renta que incluyera la mayoría de supuestos

condicionada, por lo general, a la concurrencia de dos circunstancias: a) que se produzca una variación en el valor del patrimonio, y b) que tal variación sea consecuencia de una alteración en la composición de tal patrimonio.

La exigencia de tal alteración es consecuencia de la adopción por el legislador español del criterio de la realización -sólo se consideran incrementos patrimoniales los ya "realizados"- y la consiguiente desestimación del criterio de la producción- se grava el incremento en cuanto se produce, independientemente de que se realice o no.

En los arts.57 a 59 de la Ley 18/1991 se establece una distinción entre renta regular e irregular, según los rendimientos sean positivos o negativos sean fiscalmente imputables en un solo período o, por el contrario, no lo sean y en los arts.60 a 67 de la Ley se regula un sistema de integración y compensación de bases imponibles.

MARTÍN QUERALT, J., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)*, en *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 9ª edición, 1993, pp.101-113, 126-131.

de ingresos que suponen un aumento de la capacidad económica del receptor (introduciendo un artículo que prevé el régimen de las ganancias de capital, art.13 y otro con carácter residual "otras rentas", art.21), aunque hemos visto que existen excepciones y hay aumentos de capacidad que no se encuentran reconocidos en el Modelo de Convenio (como las ganancias de capital no realizadas y las sucesiones y donaciones).

Así, en los artículos del Capítulo III se catalogan unas categorías de rentas con una voluntad de totalidad y se prevé el reparto de la soberanía tributaria sobre las mismas.

Para determinadas rentas se atribuye una competencia fiscal exclusiva a uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, el otro Estado contratante no puede exigir ningún impuesto y la doble imposición se evita completamente.

Para otras rentas, sin embargo, se prevé una potestad de gravamen compartida entre el Estado del origen de la renta y el Estado de residencia del receptor, asumiendo este Estado la obligación de aplicar las medidas necesarias para evitar la doble imposición jurídica internacional.

IV.A.1. Rentas sometidas a gravamen exclusivo en un Estado:

De la Villa Gil²⁷³ señala que las rentas que únicamente pueden someterse a gravamen en el Estado de residencia son: los beneficios empresariales obtenidos sin establecimiento permanente (art.7.1), los cánones (art.12), los incrementos de patrimonio derivados de la alienación de valores mobiliarios (número 4 del art.13), los beneficios derivados del ejercicio de profesiones independientes sin la existencia de una base fija de negocios (número 1 del art.14), las pensiones provenientes del sector privado (art.18), las sumas recibidas por un estudiante por sus estudios o formación (art.20), las remuneraciones de empleados del sector privado en determinadas condiciones (art.15), las remuneraciones y pensiones percibidas por los miembros de la función pública en determinadas condiciones (art.19) y otras rentas (art.21).

Por lo que respecta a los beneficios provenientes de la explotación de barcos o aeronaves o de barcos utilizados en la navegación interior y los incrementos de patrimonio derivados de la alienación de estos barcos o aeronaves, únicamente pueden ser objeto de gravamen por el Estado donde la sede de dirección efectiva está situada (art.8 y número 3 del art.13).

²⁷³ DE LA VILLA GIL, J.M., La OCDE y los criterios generales de tributación internacional. Postura española, en RDFHP, n°173, 1984, pp.1187-1221.

IV.A.2. Rentas sometidas a gravamen no exclusivo en un Estado :

Para las restantes categorías de rentas, la competencia fiscal no es exclusiva de ninguno de los Estados contratantes y, consecuentemente, tanto el Estado de la fuente como el Estado de residencia pueden someter a gravamen aquellas rentas.

Sin embargo, el Estado de la fuente de las rentas carece para algunas categorías de rentas de poder ilimitado para gravarlas. Su capacidad para someterlas a gravamen se encuentra limitada.

Las categorías de rentas que pueden estar sometidas a imposición limitada en el Estado de la fuente son los dividendos (art.10) y los intereses (art.11).

Frente al escaso número de rentas que pueden estar sometidas a imposición en el Estado de la fuente de forma limitada, existen toda una serie de rentas que pueden estar sometidas a gravamen ilimitadamente en el Estado de la fuente :

-las rentas derivadas de bienes inmuebles, explotaciones agrícolas o forestales situados en ese Estado, art.6;

-los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de dichos bienes, número 1 del art.13;

-los beneficios empresariales obtenidos mediante establecimiento permanente, número 2 del art.7;

-los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de establecimientos permanentes o de bases fijas de prestación de servicios, número 2 del art.13;

-las rentas derivadas del ejercicio de profesiones independientes mediante base fija de negocios, art.14;

-las remuneraciones de un empleo asalariado en el sector privado ejercido en dicho Estado, art.15

-las primas de asistencia a los Consejos de Administración pagados por una sociedad que es residente de ese Estado, art.16;

-las rentas de artistas y deportistas ejercidas en ese Estado, art.17;

-con algunas condiciones, las remuneraciones y pensiones a los funcionarios públicos, art.19.

Cuando conforme a las reglas incluidas en el Modelo de Convenio las rentas pueden estar sujetas a gravamen en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia del perceptor, este último Estado tiene la obligación de eliminar la doble imposición jurídica por alguno de los dos métodos anteriormente indicados y de esta forma conseguir la finalidad del mismo: conseguir

evitar la doble imposición jurídica internacional.

Los criterios de reparto de la soberanía tributaria son parte del Derecho internacional tributario creador de una serie de derechos y obligaciones para los Estados y para los particulares, ya sean estos personas físicas, personas jurídicas o agrupaciones de personas.

El Modelo de Convenio de la O.C.D.E. prevé, por lo tanto, unas reglas de Derecho material que vinculan a los Estados y a los particulares.

Sin embargo, el Modelo de Convenio carece de normas de Derecho formal, de normas que regulen la forma, el procedimiento que la Administración tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de Derecho material sean efectivas²⁷⁴. Corresponderá a los Estados establecer las normas internas destinadas a hacer efectivos los derechos y obligaciones que nazcan del contenido de los CDI²⁷⁵.

²⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho Financier..., pp.631-632.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L., La doble imposición internacional..., pp.67-74, pág.69.

²⁷⁵ En el número 2 del art.10 del Modelo que regula el tratamiento de los dividendos se efectúa una remisión a disposiciones establecidas "de mutuo acuerdo" por las autoridades competentes de los Estados contratantes para hacer efectivos los límites a la imposición en la fuente contemplados en dicho artículo.

En nuestro derecho existen una serie de normas de rango reglamentario destinadas a una correcta aplicación de los CDI celebrados por España con carácter general para todos los CDI o con carácter especial para algunos CDI particulares.

Con carácter general existe:

-el Decreto 363/1971, de 25 de febrero de aplicación de convenios de doble imposición (BOE de 8 de marzo) que regula el procedimiento para la devolución de la parte del impuesto español sobre dividendos, intereses y cánones que habiendo sido retenido en la fuente al tipo de retención establecido en la normativa general del IRPF o del IS, supera el límite de imposición establecido en los CDI;

-Orden de 25 de junio de 1973, sobre valor liberatorio ante la Hacienda Pública Española de los justificantes emitidos por Entidades financieras extranjeras residentes de países que tienen suscritos con España CDI relativos al pago de impuestos en dichos países por residentes españoles.

Con carácter particular existe:

-Orden de 20 de noviembre de 1968, por la que se regula el procedimiento de aplicación de los artículos 10, 11 y 12, del Convenio Hispano-Suizo para evitar la doble imposición, de 26 de abril de 1966 (BOE de 26 de noviembre) ;

-Orden de 26 de marzo de 1971 por la que se regula el procedimiento de aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio hispano austríaco para evitar la doble imposición, de 20 de diciembre de 1966 (BOE de 29 de abril) ;

-Orden de 27 de febrero de 1973 por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio Hispano-Belga para evitar la doble imposición, de 24 de septiembre de 1970 (BOE de 26 de marzo) ;

-Orden de 25 de junio de 1973 por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio Hispano-Portugués para evitar la doble imposición de 29 de mayo de 1968 (BOE de 14 de julio de 1973) ;

-Orden de 31 de enero de 1975, sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta (BOE de 13 de febrero) ;

-Orden de 10 de noviembre de 1975 sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta (BOE de 4 de diciembre) ;

-Orden de 22 de septiembre de 1977 sobre aplicación de determinados artículos del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio (BOE de 11 de octubre) ;

Una vez enunciado cuál es el sistema general de reparto de la soberanía tributaria ente los Estados contratantes resulta necesario ordenar las distintas categorías de rentas en función de los distintos orígenes de las mismas, siguiendo el esquema propuesto por Farré Español ²⁷⁶:

-Rentas provenientes de bienes inmuebles (art.6).

-Beneficios provenientes de actividades empresariales (Beneficios empresariales, art.7; Empresas de navegación aérea, art.8 y empresas asociadas, art.9).

-Rentas derivadas de la propiedad mueble (dividendos, art.10; intereses, art.11 y cánones, art.12).

-Orden de 30 de diciembre de 1977 sobre aplicación del artículo 12 del Convenio entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio (BOE de 17 de enero de 1978) ;

-Orden de 28 de abril de 1978 sobre aplicación de determinados artículos del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 27 de junio de 1973 (BOE de 6 de septiembre) ;

-Orden de 4 de diciembre de 1978 sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12, del Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de 3 de julio de 1972 (BOE de 5 de enero de 1979) ;

-Orden de 18 de febrero de 1980, por la que se regula la aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio Hispano-Sueco para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 16 de junio de 1976 (BOE de 1 de marzo de 1980).

²⁷⁶ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.78.

-Incrementos de patrimonio (art.13).

-Beneficios generados por actividades independientes (prestaciones de servicios, art.14; rentas de artistas y deportistas, art.17 y rentas de estudiantes, art.20).

-Retribuciones derivadas de actividades dependientes (trabajos por cuenta ajena, art.15; remuneraciones de Consejeros, art.16; pensiones, art.18 y funciones públicas, art.19).

-Otras rentas (art.21)

-Patrimonio (art.22).

A lo largo de este capítulo vamos a examinar el contenido de cada una de estas categorías de rentas y el tratamiento previsto por el Comité de Asuntos Fiscales. Finalmente, haremos referencia al tratamiento dado a dichas rentas en los CDI celebrados hasta el momento por España.

IV.B. Tratamiento de las rentas derivadas de bienes inmuebles :

La tributación de los bienes inmuebles y, más concretamente, la tributación de la tierra está en los orígenes y el nacimiento de la imposición directa. Desde su origen hasta ahora se ha establecido de forma "casi universal" la tributación de las rentas inmobiliarias, según el criterio y la ley del "locus rei sitae"²⁷⁷.

Dicho criterio tradicional de reparto de la potestad de gravamen que reserva el poder de gravamen al Estado de situación del bien ha sido mantenido por los diversos Modelos de Convenio de la OCDE.

Sin embargo, este tratamiento unitario de las rentas derivadas de bienes inmuebles no puede desconocer el diferente substrato económico de los mismos y las diferentes formas de explotación de los bienes inmuebles por lo que se hace necesario

²⁷⁷ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pp.63-66.

GOTA LOSADA, A., Normas de nuestro derecho interno para evitar la doble imposición internacional, en Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo III, pp.653-742, pág.735.

Considera el autor que el punto de conexión del "locus rei sitae" en las rentas agrícolas y rústicas es "indeclinable", "como derivado de la soberanía nacional, y que por su propia naturaleza no puede ser objeto de limitación ni por Tratados internacionales ni por uso de autorización conferido al Gobierno".

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El derecho tributario español y el Modelo de Convenio de la OCDE: comparación, en Doble Imposición internacional, I.E.F., Madrid, 1973, pp.589-624, pp.594-597. Contiene citas de Jurisprudencia y de legislación.

detallar las diferentes modalidades de rentas que configuran las rentas de bienes inmuebles.

La utilización del criterio de tributación en el Estado de situación de los bienes ha impulsado a éstos últimos a ampliar la definición de bienes inmuebles de manera que una mayor riqueza y un conjunto superior de rentas estuvieran sometidas a tributación en el Estado de situación de las rentas.

Esta situación ha dado lugar a una consideración heterogénea de los bienes inmuebles en los diferentes ordenamientos jurídicos.

Dicha heterogeneidad en la definición de los bienes inmuebles de los diferentes ordenamientos jurídicos explica la necesidad de establecer una definición a efectos de aplicación del Modelo de Convenio²⁷⁸.

Todas estas preocupaciones y cuestiones suscitadas por la tributación de las rentas derivadas de bienes inmuebles se reflejan en la regulación contenida en el art.6 del Modelo de Convenio que se dedica en primer lugar a definir la potestad tributaria en materia de rentas provenientes de bienes inmuebles (número 1); tras éste se incluye una definición de qué debe considerarse como bienes inmuebles a efectos de aplicación del Modelo de Convenio (número 2); finalmente, en los números 3 y 4

²⁷⁸ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.66.

se incluye una delimitación del contenido de las rentas inmobiliarias.

El análisis que vamos a desarrollar en este epígrafe, sobre el tratamiento de las rentas va a centrarse, en primer lugar, en la exposición de los diferentes tipos de rentas que pueden derivarse de los bienes inmuebles. Dicha exposición nos permitirá comprender mejor cuál es el tratamiento de los mismos en el Modelo de Convenio.

IV.B.1. Los diferentes supuestos de rentas de bienes inmuebles :

Desde el punto de vista económico los bienes inmuebles son susceptibles de producir diferentes clases de renta.

Por un lado, es posible que los bienes inmuebles produzcan unas rentas reales en las cuales existen unas transacciones efectivas susceptibles de valorarse en unidades monetarias.

Estas rentas reales pueden, a su vez, subdividirse en una renta pura o demanial y una renta mixta o de empresa. Además de rentas reales, los bienes inmuebles pueden generar rentas de disfrute o de posesión²⁷⁹.

²⁷⁹ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.66.
GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación...*, pp.225-256.

IV.B.1.a. Rentas reales de bienes inmuebles :

1) Rentas puras o demaniales de bienes inmuebles :

Las rentas puras o demaniales son las rentas que obtiene el propietario o el usufructuario que no explota directamente la finca, pero arrienda ésta a un tercero para que disfrute de la misma o realice en la misma alguna explotación económica.

El titular de la finca recibe unas rentas reales, evaluables monetariamente provenientes de aquél que disfruta la finca o que la explota económicamente.

La cuantía monetaria de la renta viene determinada por el juego de la oferta y la demanda de tierras o de viviendas o locales de negocios y se concreta en el canon de arrendamiento.

2) Rentas mixtas o de empresa de bienes inmuebles :

En las rentas mixtas o de empresa, el titular de la explotación (que puede ser el propietario o el usufructuario del bien inmueble o bien el arrendatario del bien inmueble) realiza una actividad empresarial sobre la base de un bien inmueble.

En consecuencia, esta actividad será asimilada a una actividad de empresa y la renta vendrá definida por la diferencia entre las corrientes de ingresos y gastos

En principio, parece fácil delimitar de qué tipo de renta monetaria se trata: si se trata de una renta monetaria derivada de la cesión temporal de un bien inmueble que es parte integrante del patrimonio del cedente o si, por el contrario, se trata de una renta derivada de una actividad empresarial en la cual el titular organiza los elementos de trabajo y capital necesarios para prestar un servicio dentro del mercado.

Sin embargo, en el campo de la explotación de la propiedad urbana, el deslinde entre renta de propiedad y renta de explotación puede no aparecer tan claro.

En efecto, la evolución de la economía ha dado lugar al nacimiento de organizaciones típicamente empresariales cuya actividad habitual es el arrendamiento de la propiedad inmueble.

No se trata ya del propietario de la economía tradicional que se limitaba a obtener pasivamente una renta de posesión, se trata de verdaderas empresas que construyen o adquieren inmuebles y que unas veces los venden y otras los arriendan, pero que en todo caso arriesgan un capital, emplean unos trabajadores y utilizan sistemas de gestión que hacen que no se pueda hablar ya de simples rentas de titularidad obtenidas por un propietario, cuya única actividad es la de cobrar las rentas.

En la actualidad, las actividades relacionadas con la propiedad inmueble : venta, arrendamiento, leasing, etc. se ejercen a menudo por verdaderas empresas.

Esta diferenciación, que en algunos casos no es fácil, puede tener transcendencia a la hora de someter a gravamen dichas rentas sobre las cuales puede recaer el tratamiento de las rentas derivadas de bienes inmuebles (art.6 del Modelo de Convenio) y de los beneficios empresariales (art.7 del Modelo de Convenio).

Del Arco trata también de la cuestión de las minas. Éstas constituyen desde un punto de vista jurídico y económico, bienes inmuebles o inmovilizado, respectivamente.

Pero, como consecuencia, de su importancia económica acrecentada por las recientes crisis energéticas, en numerosos Estados, la propiedad de riquezas del subsuelo está reservada al Estado²⁸⁰, el cual, tan sólo cede la explotación pero no la propiedad de la mina.

El titular del derecho a explotar la mina, el concesionario puede realizar diversos negocios jurídicos que tengan como base la concesión sobre la mina (arrendamiento, gravamen...) y, por lo tanto, las minas, aunque puedan ser propiedad del Estado pueden generar rentas demaniales o bien rentas empresariales.

²⁸⁰ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.65.

En España, la Ley de Minas de 21 de julio de 1973 declara en su art.2.1º que "Todos los yacimientos de origen natural y demás recursos naturales existentes en el territorio nacional y mar territorial y plataforma continental, son bienes de dominio público", ver LACRUZ BERDEJO, J.L., *Posesión y Propiedad*, en *Elementos de Derecho Civil III*, pp. 45-46.

IV.B.1.b. Rentas de disfrute de bienes inmuebles:

Pero, paralelamente, a las rentas monetarias los bienes inmuebles pueden generar rentas de disfrute o de simple posesión.

Este tipo de renta no corresponde a ningún tipo de transacción real²⁸¹.

En principio, esa renta sólo se dará en aquella persona que tenga el derecho real de uso (propietario o usufructuario) y se le imputará una renta presunta cuyo cálculo se realiza por medios indiciarios.

Hemos visto, pues que los bienes inmuebles pueden generar diferentes tipos de rentas con una substancia económica diferente. Dicha diversidad de contenidos de las rentas derivados de bienes inmuebles ha sido tomada en cuenta por el Comité de Asuntos Fiscales para redactar el art.6 del Modelo de Convenio de 1992 y los Comentarios al mismo.

²⁸¹ En nuestro ordenamiento tributario el legislador somete a imposición tanto la renta monetaria obtenida por el arrendador (art.34.a) de la Ley 18/1991 y art.12 b) de la Ley 61/1978) como el caso de que los inmuebles urbanos, excluidos los solares, no se encuentren arrendados o subarrendados se computará como rendimiento íntegro la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 2 por 100 al mayor valor de los tres siguientes: valor catastral, valor comprobado por la Administración con motivo de la liquidación de cualquier otro tributo o precio por el que se haya adquirido el bien (art.34.b) de la Ley 18/1991).

IV.B.2. El derecho de gravamen de las rentas derivadas de bienes inmuebles (art.6 número 1) :

Las rentas que un residente de un Estado contratante obtiene de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El párrafo 1 del art.6 del Modelo de Convenio de 1992 (que no ha sido modificado desde el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977) otorga el derecho a someter a gravamen las rentas derivadas de bienes inmuebles al Estado de la fuente de las mismas, es decir, al Estado en el cual está situado el bien inmueble que produce dichos rendimientos.

Sin embargo, este artículo no se aplica a las rentas de bienes inmuebles situados en el Estado contratante del que el beneficiario sea residente o en un tercer Estado.

El punto de conexión elegido por el Comité de Asuntos Fiscales es el punto de conexión tradicional en esta materia: la situación del bien o "locus rei sitae".

Baena Aguilar sostiene que se trata del punto de conexión "menos conflictivo", pues el criterio de la situación es en el campo de los bienes raíces donde menos problemas presenta²⁸².

²⁸² BAENA AGUILAR, A., op.cit., pp.198-207.

Para Atchabahian²⁸³ el hecho de que el capital inmobiliario esté necesariamente ligado a uno de los elementos esenciales del Estado- el territorio-, ha posibilitado el reconocimiento indiscutible de esta autoridad fiscal.

En los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 (que han permanecido invariados desde el Modelo de Convenio de 1977) se justifica la elección de este criterio por el hecho de que "siempre hay una relación económica muy estrecha entre la fuente de esta renta y el Estado de la fuente".

Además del derecho del Estado de situación de los bienes inmuebles a someter a gravamen las rentas derivadas de dichos bienes, sin ninguna clase de limitación, el Estado de residencia del titular de los bienes inmuebles también tiene derecho a someter a gravamen las rentas derivadas de dichos bienes situados en el otro Estado contratante, si bien tendrá la obligación de eliminar la doble imposición en la forma que prevea el Convenio (exención o imputación).

En el caso de utilizar el método de exención para evitar la doble imposición internacional, el Estado de residencia tiene por acuerdo convencional derecho a someter a gravamen dichas rentas (se utiliza la expresión "pueden someter a imposición" en el Estado de situación de los bienes inmuebles lo que implica la

²⁸³ ATCHABAHIAN, A., *Quelques aspects des Conventions passées entre pays développés et pays en voie de développement*, Revue de Science Financière, n°3-4, 1972, pág.561.

posibilidad de gravamen en el Estado de residencia, número 1 del art.6) y al mismo tiempo el Estado de residencia se obliga, mediante acuerdo internacional, a conceder una exención de gravamen para las rentas gravadas con anterioridad en el Estado de la fuente.

Si el Estado de situación somete a gravamen libremente las rentas de bienes inmuebles y el Estado de situación deja exentas dichas rentas, no se producirá, en ningún caso, la doble imposición internacional.

Cuando se emplea el método de imputación, tiene la potestad por acuerdo internacional el Estado de residencia del receptor de las rentas de someter a gravamen libremente las rentas provenientes del otro Estado contratante, del Estado de situación de los bienes inmuebles.

Una vez calculada la cuota de gravamen derivada de las rentas de bienes inmuebles de acuerdo con las normas tributarias del derecho del Estado de residencia del perceptor, este Estado quedará obligado a admitir una deducción sobre la cuota de gravamen idéntica a la cuota impositiva efectivamente satisfecha en el Estado de situación de los bienes.

Si el Estado de situación somete a gravamen libremente las rentas de bienes inmuebles y el Estado de residencia del receptor deduce de la cuota tributaria la cuota tributaria satisfecha en el otro Estado se eliminará la doble imposición internacional.

Tras el análisis del reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, el Estado de situación de los bienes inmuebles y el Estado de residencia del receptor, conviene analizar la definición de "bienes inmuebles" y examinar el ámbito objetivo de aplicación de este artículo.

IV.B.3. Definición de bienes inmuebles :

Para la correcta comprensión del sistema de gravamen de las rentas inmobiliarias previsto en el art.6 del Modelo de Convenio, resulta necesario modificar el orden previsto en aquel artículo y comenzar la exposición del mismo mediante el análisis del término "bienes inmuebles" que se encuentra en el número 2 del art.6.

De la Villa²⁸⁴ justifica tal decisión explicando que constituyen "rentas inmobiliarias" las que proceden de los bienes que tienen o a los que se otorga tal naturaleza (número 2), independientemente de la modalidad de su utilización y de si constituyen o no una renta empresarial.

De ahí la importancia y la necesidad de incluir una definición de bienes inmuebles en el propio Modelo de Convenio.

²⁸⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.117-120, pág.118.

IV.B.3.a. Caracteres de la definición de bienes inmuebles :

Calderón afirma que la definición de la expresión "bienes inmuebles" es una definición abierta en el sentido de que en ella se hace remisión al Derecho interno del Estado de situación de los bienes.

Ya tuvimos oportunidad, con anterioridad, de expresar nuestro desacuerdo con tal definición ya que la misma parece determinar que dicha remisión al Derecho del Estado de situación se hace de forma incondicionada, sin limitaciones.

Sin embargo, tal remisión no reviste ese carácter al incluirse en la definición que aparece en el Modelo de Convenio unos elementos constitutivos del término definido que deberán ser respetados, en todo caso, por la definición que surja como consecuencia de la remisión al Derecho interno del Estado de situación de los bienes inmuebles.

Será necesario, pues, tener en cuenta que pueden existir bienes que reúnen los requisitos de la definición convencional pero que no aparecen, sin embargo, en la definición contenida en el Derecho interno y que pueden existir, por el contrario, bienes que no reúnan los requisitos de la definición convencional pero que sí se incluyen en la definición propia del Derecho interno.

De la Villa²⁸⁵ señala que la definición de los "bienes inmuebles" se realiza por dos medios: por remisión al Derecho interno y de forma directa o descriptiva.

1) Remisión al Derecho interno :

El Modelo de Convenio de la OCDE define lo que son "bienes inmuebles" por remisión al Derecho interno del Estado Contratante en que los bienes en cuestión están situados.

Como consecuencia de este reenvío será la normativa interna (civil, mercantil o registral) la que determine cuáles y en qué condiciones determinados bienes son bienes inmuebles y generan rentas inmobiliarias.

Puesto que es tanto la ley interna la que determina qué bienes son bienes inmuebles y también la que determina cómo deben tributar dichos bienes inmuebles no habrá posibilidad de litigio entre las legislaciones de los Estados contratantes, advierte De la Villa²⁸⁶.

Los Comentarios explican que esta solución reduce las dificultades de interpretación relacionadas con la cuestión de saber si un bien o un derecho debe ser considerado o no como un bien inmueble.

²⁸⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.118.

²⁸⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.118.

Sin embargo, es necesario resaltar, destacar, que el reenvío efectuado por el art.6 del Modelo de Convenio al Derecho interno del Estado en el cual los bienes en cuestión no se halla incondicionado sino que debe respetar determinados límites que han sido fijados previamente en el número 2 del art.6.

En efecto, junto con la remisión efectuada al Derecho interno del Estado de situación de los bienes, el número 2 del art.6 incluye unos rasgos propios de los bienes inmuebles que tendrán como consecuencia la ampliación o restricción del concepto de bienes inmuebles derivado del Derecho interno.

2) Definición directa o descriptiva :

El Modelo utiliza dos vías directas para definir el concepto de "bienes inmuebles" dentro del sistema preparado por el Comité de Asuntos Fiscales: la vía descriptiva o positiva y la vía excluyente o negativa.

Así, de acuerdo con la descripción de bienes inmuebles realizada en el número 2 son, en todo caso, bienes inmuebles "los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativos 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".

Cabe la posibilidad de que según la legislación de alguno de los Estados contratantes, alguno de los elementos que el Modelo comprende en tal categoría no se conceptúe como inmueble (v.gr.equipos, accesorios...) señala De la Villa.

Sin embargo, la incorporación del apartado determina la aceptación del criterio y, consecuentemente, la ampliación del ámbito objetivo del Tratado.

Por lo tanto, deben considerarse bienes inmuebles además de los que según la ley interna ostentan este carácter, los que se consideran como tales en virtud del Convenio suscrito.

Mediante la vía excluyente o negativa se excluye, en todo caso, de la condición de "bienes inmuebles" a los buques, embarcaciones y aeronaves²⁸⁷.

IV.B.3.b) Delimitación de las "rentas de bienes inmuebles" :

Por lo que respecta a determinar cuáles son las rentas que deben ser consideradas como rentas provenientes de bienes inmuebles, el Comité de Asuntos Fiscales ha intentado dar respuesta a dicha cuestión a través del propio art. 6 del Modelo de Convenio en sus números 1,3 y 4 y en los Comentarios a dicho

²⁸⁷ Dichos bienes así como las rentas generadas por los mismos reciben un tratamiento especial en los arts.8, 13, 15 y 22 del Modelo de Convenio.

artículo.

Hemos visto anteriormente como las rentas derivadas de bienes inmuebles pueden tener un substrato económico muy diferente, lo que puede generar dudas sobre cuál debe ser el tratamiento de cada una de esas diversas clases de rentas.

Por ejemplo, en el caso de un actividad empresarial de arrendamiento de viviendas se puede plantear la duda sobre si las rentas derivadas de tal actividad deben regularse, en todo caso, como rentas derivadas de bienes inmuebles (art.6) o bien como beneficios derivados de actividades empresariales (art.7).

1) Rentas producidas por explotaciones agrícolas o forestales :

El propio número 1 del art.6 establece expresamente que dentro del conjunto de rentas que un residente de un Estado contratante obtiene de los bienes inmuebles deben incluirse las rentas producidas por explotaciones agrícolas o forestales.

Es decir, que las rentas obtenidas por el propietario, usufructuario o arrendatario de explotaciones agrícolas o forestales deben ser consideradas como rentas de bienes inmuebles y, consiguientemente, deben tributar en el Estado de la fuente.

La inclusión del ganado dentro del conjunto de bienes que, en todo caso, tienen el carácter de bienes inmuebles a efectos

de aplicación del Modelo de Convenio de 1992 (número 2 del artículo 6) implica que los beneficios derivados de las explotaciones ganaderas sean consideradas, también, como rentas inmobiliarias cuyo tratamiento tributario se halla contemplado en el número 1 del art.6.

Aunque los beneficios provenientes de explotaciones agrícolas o forestales deban ser incluidos dentro del art.6, los Comentarios prevén que los Estados contratantes tienen la facultad de decidir, en el momento de celebrar sus Convenios bilaterales que dichos beneficios sean considerados como beneficios empresariales, a efectos de aplicación del art.7 del Modelo de Convenio.

Dicha consideración podría hacerse extensiva a las explotaciones ganaderas.

Resulta necesario destacar que las rentas inmobiliarias producidas por actividades agrícolas, forestales o ganaderas pueden provenir de la utilización directa de los bienes inmuebles o bien de forma indirecta, como consecuencia de arrendamientos, contratos de aparcería y cualesquiera otras forma de explotación de los bienes inmuebles.

2) Rentas provenientes de alquileres de viviendas y locales de negocios :

Lógicamente, dentro del ámbito objetivo del art.6 se

incluyen las rentas que obtenga el propietario o usufructuario de una vivienda o de un local de negocios como consecuencia de un contrato de arrendamiento que tenga como objeto dicho local de negocios o dicha vivienda.

Nada dice el número 1 del art.6, sin embargo, sobre el tratamiento de las rentas derivadas de la explotación de bienes inmuebles, en especial de naturaleza urbana, en forma empresarial.

Para conocer si esas rentas deben ser objeto del mismo tratamiento que las otras rentas derivadas de los bienes inmuebles, es necesario acudir al número 3 del art.6 que dispone que el mismo tratamiento previsto en el número 1, es decir, tributación en el Estado de situación de los bienes inmuebles, se aplicará a las rentas derivadas del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

En consecuencia, los beneficios que obtengan las sociedades que tienen por objeto social la explotación en alquiler o en leasing de bienes inmuebles podrán estar sometidas a tributación en el Estado de situación de los bienes inmuebles.

Aunque no se pronuncien sobre la cuestión los Comentarios al Modelo de Convenio, es posible considerar que, al igual que sucede con las rentas derivadas de explotaciones agrícolas o forestales los Estados pueden decidir acordar que las rentas derivadas de bienes inmuebles que formen parte del activo de

sociedades cuyo objeto social sea el arrendamiento de viviendas sean consideradas como beneficios de actividades profesionales de acuerdo con el art.7 del Modelo de Convenio, en lugar de rentas inmobiliarias reguladas en el art.6 del Modelo de Convenio.

Del apartado 4 del art.6 se deduce, tal y como afirman los Comentarios de la OCDE, que las disposiciones de los números 1 y 3 "se aplican igualmente a las rentas de bienes inmuebles de las empresas industriales, comerciales o de cualquier otra clase, y a las rentas de bienes inmuebles afectos al ejercicio de trabajos independientes".

En estos casos se contempla el caso en que las empresas industriales, comerciales o de cualquier otra clase no tienen como actividad económica en el mercado el alquiler de bienes inmuebles sino que tienen distinto objeto pero son titulares de bienes inmuebles y pueden extraer rentas de los mismos.

Los Comentarios dicen que las rentas provienen "indirectamente" de los bienes inmuebles.

En principio, dichas empresas actuarán a través de establecimientos permanentes en el Estado donde se encuentran los bienes inmuebles (los bienes inmuebles no constituyen establecimientos permanentes en sí mismos pero servirán frecuentemente como lugar de situación de oficinas o centros de gestión o dirección que darán lugar a la presencia de

establecimiento permanente) y la norma contenida en el art.6 perderá gran parte de su utilidad ya que el Estado de situación de los bienes inmuebles será a la vez el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente. Dicho Estado podrá someter a gravamen sin limitaciones los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente. Para el cálculo de dichos beneficios será necesario computar como ingresos las rentas provenientes de los bienes inmuebles que forman parte del activo de la empresa industrial y comercial.

Sin embargo, en el caso de que la empresa actúe sin la mediación de un establecimiento permanente en el Estado de situación de los bienes inmuebles que producen las rentas, el art.6 del Modelo de Convenio sirve para garantizar que los rendimientos producidos por bienes inmuebles estén sometidos a gravamen en el Estado donde se encuentran. De esta manera se establece un mecanismo para garantizar que el Estado de la fuente de las rentas, que es el Estado de la situación de los bienes, tenga un derecho de gravamen prioritario e ilimitado sobre las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en su territorio.

3) Renta estimada de bienes inmuebles :

Cualquier Estado en virtud de su ley nacional puede gravar la renta estimada por el disfrute de los propios inmuebles : el caso típico es el beneficio que se estima obtenido por el uso de la vivienda propia.

Esta posibilidad se encuentra legitimada por el número 3 del art.6 del Modelo que establece que "las disposiciones del párrafo 1 (que reconoce el derecho de gravamen sobre las rentas de los bienes inmuebles en el Estado de situación de los mismos) se aplican a las rentas derivadas de "la utilización directa" de los bienes inmuebles".

En consecuencia, es opinión de González Poveda ²⁸⁸ que el Estado de situación de los bienes inmuebles puede someter a gravamen la renta estimada de los inmuebles utilizados por su propietario pero, en ningún caso, los no utilizados por éste.

Así, si en un Estado se someten a gravamen las rentas estimadas de los inmuebles no arrendados, únicamente podría aplicarse, si existe un Convenio, a los inmuebles utilizados directamente por su propietario, pero nunca a los inmuebles no arrendados y no utilizados por el propietario no residente.

4) Rentas que no se incluyen dentro del art.6 del Modelo de Convenio :

Existen una serie de rentas sobre las cuáles la doctrina está de acuerdo en que no constituyen rentas de bienes inmuebles:

-Las rentas empresariales derivadas de la explotación directa de minas, canteras u otros yacimientos deben ser tratados

²⁸⁸ GONZÁLEZ POVEDA, V., **La propiedad inmueble y el no residente**, Impuestos, nº7, abril 1995, pp.7-19, pág.18.

conforme al art.7 del Modelo de Convenio. De la Villa enuncia varias razones para avalar esta afirmación:

a) sólo el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales se contienen en la enumeración de "bienes inmuebles" del número 2 del artículo 6 ;

b) el número 2, letra f, del artículo 5 considera, en todo caso, como establecimiento permanente "las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" ;

c) el propio número 1 del artículo 6, incluye sólo las rentas derivadas de explotaciones agrícolas o forestales dentro de la categoría de "rentas inmobiliarias"²⁸⁹.

Del Arco Ruete²⁹⁰ explica que la diferencia que puede surgir por el tratamiento de acuerdo con el artículo 7 o de acuerdo con el artículo 6 del Modelo de Convenio se refleja en el cómputo de ingresos y gastos.

Si se aplica el artículo 7 se utiliza el criterio establecido en el Modelo de Convenio mientras que si se utiliza el artículo 6 se seguirá la legislación interna del país de

²⁸⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.120.

²⁹⁰ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.72.

situación del bien.

Las rentas de los préstamos con garantía inmobiliaria se excluyen del ámbito del artículo 6, puesto que el artículo 11, al definir el término "intereses", integra en su concepto los rendimientos de créditos con garantía hipotecaria.

5) Cesión de derechos temporales de uso sobre bienes inmuebles :

Determinados Estados miembros de la OCDE han formulado reservas al artículo 6 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Dichas reservas han sido realizadas con el objetivo de ampliar el número de supuestos que sean considerados como rentas de bienes inmuebles lo que produce, en consecuencia, que dichas rentas estén sujetas en los Estados donde tienen su situación los bienes inmuebles que dan origen a las mismas.

Así, Finlandia y España (que introdujo su reserva en 1992) se reservan el derecho de gravamen cuando los tenedores de acciones o de otros derechos de propiedad sobre una sociedad propietaria de bienes inmuebles reciban rentas como consecuencia de la celebración de un negocio jurídico que dé nacimiento a un derecho de uso sobre los bienes inmuebles de la sociedad.

El supuesto en que está basada esta Reserva es el de la

multipropiedad²⁹¹, por la cual sociedades promotoras de edificios venden individualmente a varias personas los pisos o apartamentos construidos sobre los que tienen derecho al uso y disfrute durante un tiempo determinado al año, que se señala en el título de adquisición.

Los propietarios del derecho de uso y disfrute durante un tiempo determinado pueden celebrar contratos de cesión de su derecho por el cual deben obtener una renta.

Mediante esta reserva los Estados quieren evitar que se produzcan dudas sobre la calificación de tales rentas, quieren evitar que se califiquen las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso de un apartamento o piso durante un tiempo limitado como beneficios procedentes de actividades empresariales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y que de acuerdo con el número 1 del artículo 7 del Modelo de Convenio únicamente puedan ser objeto de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las mismas.

Hemos visto anteriormente que la titularidad y arrendamiento de un bien inmueble sin la existencia coetánea de una actividad empresarial no dan lugar al nacimiento de un establecimiento permanente.

Si en los nuevos CDI celebrados por esos Estados se siguen

²⁹¹ DIEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho civil, Volumen III*, pp.96-97.

las reservas incluidas en el Modelo de Convenio, no existirá duda sobre la calificación de las rentas provenientes de dicha cesión del derecho de uso que será considerada, en todo caso, como rentas provenientes de un bien inmueble y, por lo tanto, estará sometida a gravamen en el Estado de situación del bien inmueble que está en el origen de dichas rentas.

Francia formula, igualmente, una reserva en la que expresa su voluntad de aplicar su legislación interna y, por consiguiente, considerar como rentas provenientes de bienes inmuebles, los dividendos y participaciones en beneficios provenientes de acciones o de participaciones sociales en sociedades cuyo activo principal esté compuesto de bienes inmuebles.

El Estado francés pretende con esta reserva ampliar el ámbito de rentas que reciben el tratamiento de rentas inmobiliarias ya que de acuerdo con el Modelo de Convenio no existen cortapisas para el ejercicio de su poder tributario y restringir, al mismo tiempo, el ámbito de rentas que sean consideradas como dividendos (art.10 del Modelo de Convenio) y sobre los cuales el Estado de la fuente mantiene su poder tributario limitado.

Tras el análisis que hemos realizado de las disposiciones contenidas en el art.6 del Modelo de Convenio que siguen el criterio clásico de sujeción a gravamen de los bienes inmuebles en el Estado de situación en el mismo, es posible concluir que

este artículo presenta una concepción clásica de rentas inmobiliarias.

Como consecuencia de esta concepción se produce el sometimiento a tributación sin ningún tipo de limitación de un mayor número de rentas en el Estado en el cuál se encuentran los bienes inmuebles que están en el origen de dichas rentas.

El Modelo de Convenio se adscribe, pues, a una concepción extensa de rentas de bienes inmuebles que incluye no sólo las rentas dominiales obtenidas por un particular como consecuencia de la cesión de su patrimonio inmobiliario sino también las rentas de explotación de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas, además de los beneficios obtenidos por sociedades cuyo objeto social sea el arrendamiento de viviendas, las rentas producidas por bienes inmuebles de empresas que no tengan entre sus actividades las de arrendamiento de viviendas o las rentas presuntas por el uso de la vivienda habitual.

IV.B.4. Tratamiento de las rentas inmobiliarias en los CDI celebrados por España :

La influencia del art.6 del Modelo de Convenio de la OCDE es muy importante en los diferentes CDI efectivamente celebrados por España.

El tratamiento previsto en estos CDI para las rentas inmobiliarias es muy similar al tratamiento aprobado por el

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE²⁹².

En todos los CDI celebrados por España, el Estado de situación de los bienes inmuebles tiene un derecho de gravamen preferente pero no exclusivo sobre dichos bienes.

El Estado de residencia puede también gravar esas rentas, aunque tiene que evitar la doble imposición que con ello se produce empleando el método contenido en el CDI.

Existe una única excepción a estos principios generales : en el Convenio con Austria el derecho del Estado de situación del bien inmueble de gravar las rentas derivadas de dicho bien tiene carácter exclusivo.

Cuando se realiza el reparto de la potestad tributaria no se incluye, en la mayoría de los CDI celebrados por España, ninguna referencia a las rentas derivadas de explotaciones agrícolas y forestales.

Dicha mención apareció, por primera vez, en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, por lo que resulta lógico que no se incluyera en los CDI celebrados por España con anterioridad mención alguna de dichas rentas inmobiliarias de explotación.

En algunos de los CDI celebrados por España con

²⁹² DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.198.

posterioridad al Modelo de Convenio de 1977 (CDI con Túnez, Rumania, Corea del Sur, Filipinas, Méjico, Luxemburgo, Marruecos, Polonia, Italia, Hungría y Estados Unidos de América) se incluye las rentas derivadas de explotaciones agrícolas y forestales.

Prácticamente todos los CDI celebrados por España (excepto los CDI celebrados con Bulgaria y la URSS) contienen una definición de los bienes inmuebles directa, descriptiva o negativa además de la remisión a la normativa interna del Estado de situación de los bienes.

Igualmente, la práctica totalidad de los CDI celebrados por España (excepto los CDI celebrados con Bulgaria y Ecuador) incluyen unas cláusulas similares a las incluidas en el número 3 y en el número 4 del artículo 6 del Modelo de Convenio.

Habíamos señalado anteriormente como España había realizado una reserva al Modelo de Convenio de 1992 en el cual declaraba su voluntad de gravar las rentas percibidas por el titular de un derecho de disfrute sobre un bien inmueble materializado mediante una acción o una participación en la propiedad de la sociedad propietaria del bien inmueble.

Esta voluntad del Estado español reflejada mediante la reserva se ha materializado mediante la inclusión de una disposición en el sentido de la reserva en el número 6 del artículo 6 del CDI con Australia, en el número 5 del artículo 6 del CDI con Estados Unidos, Irlanda y Méjico.

Paradójicamente respecto a la reserva formulada por España en materia de multipropiedad, en la revisión del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio mediante Canje de notas de 13 de diciembre de 1993 y 17 de junio de 1994 (BOE de 25 de mayo de 1995), se excluyen algunas rentas derivadas de la multipropiedad sobre bienes inmuebles de gravamen en el Estado de situación de dichos bienes.

Así, de acuerdo con la nueva redacción del párrafo (3) el artículo 6 del Convenio establece que no se someterá a gravamen en el Estado de situación de los bienes inmuebles, las rentas derivadas de la titularidad de derechos de multipropiedad ("time-sharing") poseídos por un residente del otro Estado Contratante y que puedan ser utilizados durante un período o períodos que en conjunto no excedan de cuatro semanas en cualquier año natural.

Para el cómputo de dicho período o períodos se tomarán en consideración todos los derechos de multipropiedad titularidad de un residente de un Estado Contratante relativos a bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante.

IV.C. El tratamiento de las rentas empresariales en el Modelo de Convenio de 1992 :

Tras haber realizado el análisis del tratamiento en el Modelo de Convenio de 1992 de las rentas de bienes inmobiliarios en su artículo 6, corresponde analizar en este epígrafe el régimen tributario internacional diseñado en el Modelo de Convenio de 1992 para los beneficios comerciales e industriales.

Sin embargo, no se incluye en el art.7 del Modelo ninguna definición del término "beneficio" ni se ha detallado cuál debe ser la relación entre los beneficios del establecimiento permanente y las otras categorías de rentas incluidas en el Modelo de Convenio.

Los Comentarios redactados por el Comité de Asuntos Fiscales explican que el término "beneficios" debe ser entendido en un sentido amplio que comprenda todos los beneficios provenientes de la explotación de una empresa ya que esa acepción tan general corresponde a la noción existente en la legislación fiscal de la mayor parte de los Estados miembros de la OCDE.

Los beneficios comerciales e industriales sometidos a gravamen están definidos como la diferencia entre unos ingresos y unos gastos²⁹³.

²⁹³ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., 209-212.

Estos beneficios provienen de unas actividades realizadas en el marco de una empresa, organización de capital y trabajo destinada a la producción o a la mediación de bienes o de servicios para el mercado²⁹⁴.

En las rentas de empresa está siempre presente un protagonismo del empresario, de la actividad por él desarrollada, de la que, normalmente, depende la creación de dicha renta.

Se puede afirmar, pues, que los beneficios empresariales "suponen (...) la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios" ²⁹⁵.

Las características anteriormente citadas de las rentas empresariales permiten distinguir estas categorías de rentas de otros tipos de rentas.

Así, mientras en las rentas empresariales la actividad del empresario es un componente esencial de las mismas, en las rentas puras de capital el beneficiario de las mismas adopta en principio una postura más o menos pasiva en cuanto a la percepción de la renta.

²⁹⁴ BROSETA PONT, M., op.cit., pág.101.

²⁹⁵ Art.40 Uno de la Ley 18/1991.

Frente a las rentas del trabajo personal, las rentas empresariales se caracterizan porque en éstas, el sujeto pasivo actúa por cuenta propia, asume los riesgos de la actividad económica de producción de bienes o de prestación de servicios realizada en el seno del mercado ²⁹⁶.

Para regular la cuestión del tratamiento de las rentas empresariales el Modelo de Convenio de 1992 emplea varios artículos : el siete, el ocho y el nueve.

En el primero de ellos, el Comité de Asuntos Fiscales ha incluido el tratamiento de los beneficios de actividades comerciales e industriales en un sentido genérico, con vocación de incluir la generalidad de las actividades productivas y de prestación de servicios.

Sin embargo, existen una serie de actividades económicas realizadas por cuenta propia que han merecido un tratamiento especial a juicio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y han dado lugar, por consiguiente, a un tratamiento particularizado reflejado en otros artículos del Modelo de Convenio.

²⁹⁶ PÉREZ ROYO, I., Manual del Impuesto..., pág.144.

ARGÜELLO REGUERA, C. y CORTÉS MARTÍNEZ, J.A., **El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, pág.163, Madrid, 1980, Ed.Pirámide.

PONT MESTRES, M., **Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, pág.100, 3ª edición, 1982, Ed.Civitas.

BANACLOCHE PÉREZ, J., **La tributación de las profesiones liberales**, pág.13, Instituto de la Empresa, Madrid, 1980.

Entre las actividades que significan una actividad de ordenación por cuenta propia de los factores productivos que no han sido incluidas dentro de la categoría general de los beneficios de actividades comerciales e industriales (artículo 7 del Modelo de Convenio) se encuentran los rendimientos producidos por explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas que se incluyen, desde la publicación del Modelo de Convenio de 1977, entre las rentas inmobiliarias (art.6 del Modelo de Convenio), los rendimientos de "trabajos independientes" que podríamos asimilar a los rendimientos obtenidos por profesionales que se encuentran contemplados en el art.14 del Modelo de Convenio o las rentas percibidas por artistas o deportistas (art.17 del Modelo de Convenio).

Además de estos beneficios de determinadas actividades, existen otros beneficios de actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores productivos y, que siguiendo una postura generalmente aceptada por todos los proyectos de Convenio reciben un trato especial.

Dichas rentas, merecedoras de un tratamiento especial, son los beneficios de las empresas de navegación marítima y aérea. "Aun debiendo calificarse, sin ningún género de dudas, como beneficios comerciales e industriales existe un consenso común en aplicar al gravamen de estos beneficios criterios distintos de los aplicados al resto de los derivados de actividades empresariales", afirman los Comentarios al art.8 del Modelo.

Por esta razón el régimen de estas empresas será objeto de trato separado en el art.8 del Modelo de Convenio.

Finalmente, hay que destacar que como consecuencia del proceso de internacionalización de las relaciones económicas, numerosas actividades comerciales e industriales realizadas en un determinado Estado son efectuadas por sucursales, establecimientos permanentes dependientes de una persona física, persona jurídica u otra agrupación de personas dotada de personalidad jurídica o bien por sociedades residentes en un Estado filiales de sociedades residentes de otros Estados.

Tal dependencia puede originarse por la tenencia de la mayoría del capital social de la sociedad filial o por el control de los órganos de decisión de la misma.

Existen, pues, diversos medios de vinculación entre empresas que desarrollan actividades comerciales e industriales en un Estado y otras empresas de otros Estados.

La vinculación entre empresas puede influir en el contenido económico de las transacciones económicas realizadas entre ellas cualquiera que sea la forma jurídica que adopten y que pueden generar el desvío de beneficios o de rentas hacia sociedades con un tratamiento fiscal privilegiado.

En consecuencia, se imponía la inclusión de un artículo en cada uno de los Modelos de Convenio de la OCDE, el artículo 9,

que facilitase la actividad de la Administración financiera de ambos Estados contratantes con la finalidad de restablecer la realidad económica de las transacciones efectuadas.

A lo largo de los siguientes epígrafes vamos a realizar el examen del tratamiento preparado por el Comité de Asuntos Fiscales para los beneficios de actividades comerciales e industriales, ya sean éstas de carácter general (art.7) o de beneficios de actividades de transporte marítimo y aéreo (art.8), así como las medidas que en el art.9 del Modelo de Convenio se prevén para poder realizar los ajustes necesarios en las operaciones entre empresas vinculadas con la finalidad de que reflejen la realidad económica subyacente.

IV.C.1. La sujeción a gravamen de los beneficios empresariales (art.7 del Modelo de Convenio)

El tratamiento de los beneficios empresariales se contempla en el artículo 7 del Modelo de Convenio.

Se trata de un artículo largo (de siete números) cuyo contenido no ha sido modificado desde el Modelo de Convenio de 1977.

Los Comentarios destinados a explicar, interpretar, este artículo sufrieron ligeros retoques en el Modelo de Convenio de 1992, sin embargo, dichos Comentarios fueron objeto de substanciales modificaciones por la revisión del Modelo de

Convenio de 31 de marzo de 1994.

Las modificaciones introducidas en los Comentarios al artículo por la revisión del Modelo de Convenio de 31 de marzo de 1994 tienen su origen en las conclusiones extraídas del informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Attribution de revenus aux établissements stables"²⁹⁷.

Pese a los cambios introducidos en cuanto a los Comentarios, el artículo 7 mantiene la misma estructura que la existente con anterioridad a la revisión del Modelo de Convenio de 1994.

Así, en el número 1 del artículo 7 se establecen las reglas generales del reparto de la potestad tributaria entre el Estado de residencia de la persona que realiza la actividad empresarial y el otro Estado contratante.

La determinación de tal competencia está vinculada a la presencia o no de un establecimiento permanente de la empresa en el otro Estado contratante, de ahí la existencia de una definición de establecimiento permanente en el art.5 dentro del Capítulo II que incluye las definiciones más necesarias para la aplicación del Modelo de Convenio.

Siguiendo a Del Arco²⁹⁸, los párrafos 2 y 3 recogen las

²⁹⁷ OCDE, Attribution de revenus aux établissements stables. Questions de fiscalité internationale n°5, París, 1994.

²⁹⁸ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.228.

reglas generales de cálculo de beneficio imputable al establecimiento permanente. Dichas reglas están basadas "en la ficción de considerar al establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente".

En el párrafo 4 del artículo 7 se hace referencia a los métodos indiciarios u objetivos que resultan admisibles "en tanto en cuanto sean aplicables en virtud de la legislación interna de un Estado y éste desee continuar aplicándolo".

También se incluyen en los números 5 y 6 del artículo 7 normas relacionadas con la contabilización de las operaciones económicas realizadas por el establecimiento permanente.

Se fijan en estos artículos: el principio de no atribución de beneficios a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa y el principio de continuidad en el método de contabilización de los beneficios imputables al establecimiento permanente, a no ser que existan motivos válidos para proceder de otra forma.

Finalmente, en el último número, el 7, se trata de la relación entre los beneficios de actividades empresariales y las otras categorías de rentas que pueden incluirse dentro de los elementos componentes de los beneficios de actividades empresariales. En principio, las disposiciones de esos artículos no deben afectar las disposiciones del artículo 7.

IV.C.1.a) Reparto de la potestad tributaria para someter a gravamen los beneficios empresariales

1) Influencia del establecimiento permanente :

De acuerdo con el número 1 del artículo 7 del Modelo de Convenio de 1992, los beneficios obtenidos por una empresa explotada por un residente de un Estado contratante únicamente pueden ser objeto de gravamen en ese Estado a no ser que posea un establecimiento permanente en el otro Estado contratante.

Si la empresa ejerce su actividad en el otro Estado mediante establecimiento permanente, los beneficios de la empresa podrán ser objeto de gravamen en ese Estado pero únicamente en la medida en que puedan ser imputables a dicho establecimiento permanente.

En consecuencia, el Estado del cual la persona que explota la empresa no es residente (que puede ser tanto persona física como persona jurídica como cualquier otra clase de persona de acuerdo con el art.3.1.a) del Modelo de Convenio) no tiene derecho a someter a gravamen los beneficios empresariales obtenidos por aquélla sin mediación de establecimiento permanente.

Cuando la empresa explotada por una persona residente en un Estado actúe en el otro Estado por mediación de establecimiento permanente, el Estado de situación de éste podrá someter a imposición ilimitadamente los beneficios empresariales

imputables, vinculados al establecimiento permanente.

El Estado de residencia del explotante de la empresa que actúa en el otro Estado por mediación de establecimiento permanente queda obligado a adoptar las medidas necesarias para evitar la doble imposición jurídica internacional por esas rentas empresariales que ya han sido gravadas en el otro Estado.

Así, el Estado de residencia puede dejar exentas de sus impuestos sobre la renta esos beneficios empresariales que ya han sido objeto de gravamen en el otro Estado contratante o puede someter dichas rentas a sus impuestos sobre la renta concediendo una deducción sobre la cuota similar a la cantidad abonada en el otro Estado a título de impuesto.

El Comité de Asuntos Fiscales ha justificado tal elección en base al principio, "actualmente admitido, en las relaciones fiscales internacionales, de que únicamente en el caso de la creación de un establecimiento permanente puede considerarse que la participación de una empresa de un Estado en la vida económica del otro Estado es tan fuerte como para someter a dicha empresa a la jurisdicción fiscal del otro Estado".

Sin embargo, la realidad del derecho positivo de numerosos Estados miembros de la OCDE muestra que no únicamente existe el criterio del establecimiento permanente como punto de conexión determinante de la sujeción a gravamen, sino que junto a este

criterio existe el criterio de la fuente de la renta²⁹⁹.

El uso conjunto de estos dos criterios permite exaccionar la casi totalidad de rentas que pueda obtener un no residente en un determinado Estado³⁰⁰.

En nuestro país también ha sido muy destacable la relación entre el establecimiento permanente y la forma de someter a gravamen las rentas empresariales, ya que los impuestos directos que tienen como objeto material la renta del sujeto pasivo (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades) presentan una obligación real con una doble configuración, según que los rendimientos o incrementos de patrimonio se obtengan con o sin mediación de establecimiento permanente³⁰¹.

El régimen tributario previsto en el caso de presencia de establecimiento permanente se caracteriza por someter a imposición los beneficios que obtiene en España en la misma forma que se hace con los beneficios obtenidas por las sociedades residentes³⁰².

Una conclusión obvia que puede extraerse de este sistema de

²⁹⁹ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pp.122-123.

³⁰⁰ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.98.

³⁰¹ BAENA AGUILAR, A., op.cit., pp.123-160.

³⁰² GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.122.

reparto de la potestad de gravamen de las rentas empresariales es la importancia que tiene para determinar el mismo tiene el concepto de establecimiento permanente. Razón por la cual dicho concepto es objeto de definición en el artículo 5 de los sucesivos Modelos de Convenio y por lo que ha sido objeto de nuestro análisis detenido.

Los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales subrayan la interrelación entre los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio afirmando que el artículo 7 es el "corolario" del artículo 5 (en el que se define el establecimiento permanente).

En efecto, cuando una empresa de un Estado contratante ejerza una actividad industrial y comercial en el otro Estado contratante, las autoridades de este segundo Estado deben plantearse dos cuestiones: en primer lugar, ¿tiene la empresa un establecimiento permanente en ese Estado? En caso afirmativo cabe preguntarse ¿cuáles son los beneficios sobre los cuales el establecimiento permanente debe ser gravado? El objeto del art.7 del Modelo de Convenio consiste precisamente en responder a esta segunda cuestión³⁰³.

2) Importancia y "Personalización" del establecimiento permanente :

En la determinación de la potestad tributaria del Estado en

³⁰³ DIBOUT, P., *Bénéfices industriels et commerciaux*, Jurisclasseur, Fascicule 354-B, pág.3.

el cual se realiza la actividad del establecimiento permanente hay un principio de gran importancia: cuando una empresa ejerce una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, este Estado puede someter a gravamen los beneficios empresariales, pero únicamente en la medida en que sean imputables a dicho establecimiento permanente. Por lo tanto, el derecho a someter a gravamen de ese Estado no se extiende a los beneficios que la empresa pueda conseguir de ese Estado sin mediación de establecimiento permanente.

Parece, pues, que la determinación de la existencia de la potestad ilimitada de gravamen del Estado de origen de las rentas debe realizarse cuando se produce el abono de rentas a un establecimiento permanente por razón de los activos vinculados al mismo o por las actividades realizadas en su seno.

Sobre las rentas que sean beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente no podrá aplicarse ningún gravamen por parte del Estado de la fuente. Sobre las otras clases de rentas, en función de su naturaleza se podrá aplicar algún otro artículo del Modelo de Convenio (beneficios de explotaciones agrícolas, art.6, dividendos, art.10, intereses, art.11...).

Esta solución adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales es reflejo de la llamada "personalización" o "subjetivización" del establecimiento permanente: "ficción que opera la ley tributaria

cuando considera al establecimiento permanente, a ciertos efectos, como un sujeto jurídicamente independiente de su casa central"³⁰⁴.

De acuerdo con el número 1 del art.7 la presencia de un establecimiento permanente es una condición necesaria para el nacimiento de la obligación tributaria aunque dicho establecimiento permanente no sea "persona" a efectos de aplicación del Modelo de Convenio.

Para De Juan y Molina³⁰⁵ dicho fenómeno de "personalización" del establecimiento permanente en el momento del cálculo de los beneficios del mismo ha culminado en el Modelo de Convenio de 1977 que concede al establecimiento permanente ciertos atributos de personalidad que se han mantenido en el Modelo de Convenio de 1992. Así, deben integrarse los rendimientos procedentes de terceros países en los resultados del establecimiento permanente, debe ser el país de situación del establecimiento permanente el que evite la doble imposición internacional provocada por la percepción de rentas provenientes de otros Estados y la equiparación entre el establecimiento permanente y empresa residente a efectos de no discriminación.

Existe una dicotomía en el tratamiento de los beneficios

³⁰⁴ BAENA AGUILAR, A., op.cit., pág.131.

³⁰⁵ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P., **Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax"**, en **Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición**, Gaceta Fiscal, 1991, pp.297-314, pp.301-302.

según sean o no adquiridos por la misma empresa a través de un establecimiento permanente.

El establecimiento permanente parece interponerse entre las fuentes de renta y el establecimiento principal, deteniéndose dicho flujo monetario y dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria por las bases vinculadas efectivamente a dicho establecimiento permanente.

IV.C.1.b) Contabilización de los beneficios del establecimiento permanente (número 2 del artículo 7) :

La teoría de la "personalización" del establecimiento permanente aumenta su vigor a través de las normas que tratan sobre la contabilización de los beneficios del establecimiento permanente que tienden hacia una contabilización propia e independiente de los mismos y las disposiciones relativas a los precios de transferencia de bienes y servicios entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal³⁰⁶.

Así, según el número 2 del art.7, "cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener

³⁰⁶ DIBOUT, P., op.cit., pág.3.

de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con tal independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente".

1) Posición de diferentes sectores doctrinales :

Para algunos autores, la posición adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales resultaba demasiado limitadora del derecho de gravamen del Estado de origen de los beneficios empresariales.

En efecto, algunos autores como Carbajo Vasco³⁰⁷ son partidarios de ampliar el concepto de establecimiento permanente, por un lado, y, por otro lado, extender el ámbito de las rentas vinculadas a un establecimiento permanente.

De esta forma cuando una empresa extranjera crea un establecimiento permanente en el territorio de otro Estado, se somete ella misma a la soberanía tributaria de este Estado, de manera que el mismo puede exigir legítimamente a esa empresa impuestos por todos los beneficios que extrae de aquel Estado, tanto aquéllos que provienen de un establecimiento permanente como de otras actividades sobre el territorio en cuestión.

El motivo principal aducido para justificar la ampliación

³⁰⁷ CARBAJO VASCO, D., El concepto de "establecimiento permanente" en el Modelo de la OCDE : consideraciones y crítica, pp.41-57, Crónica Tributaria, nº52, pág.43.

de la competencia fiscal del Estado de situación es el de evitar la evasión fiscal.

Se podría dar tal evasión fiscal mediante la creación por el establecimiento principal de un establecimiento permanente que no realice ninguna clase de beneficios, que, incluso, no haya sido concebido con el objetivo de realizar beneficios sino que tenga como única razón de ser la de controlar la actividad comercial que la empresa ejerce en ese país, mediante agentes independientes, por ejemplo.

Si los tipos impositivos son más elevados en el Estado de situación del establecimiento permanente que en el Estado del establecimiento principal de la empresa, esta última tendrá la tendencia de adoptar las medidas necesarias para pagar la menor cuota impositiva en el otro Estado.

Lógicamente, pues, los beneficios de la actividad económica no se transferirán al establecimiento principal a través del establecimiento permanente sino a través de transacciones y negocios jurídicos que no necesiten de establecimiento permanente.

El resultado final será que el establecimiento principal obtendrá beneficios generados en el otro Estado que no provengan de la actividad del establecimiento permanente en el otro Estado y, por lo tanto, aquellos beneficios no habrán tributado en aquel Estado.

Resulta evidente que pueden producirse maniobras evasivas tendentes a reducir el beneficio de un establecimiento permanente pero es nuestro parecer que existen mecanismos en el propio Modelo de Convenio de la OCDE para evitar que se produzcan dichos montajes.

Por un lado, la definición de establecimiento permanente permite considerar que algunos supuestos que podrían emplearse para evadir beneficios, en realidad, deben considerarse como beneficios de auténticos establecimientos permanentes.

Por ejemplo, no constituyen establecimiento permanente los agentes independientes pero tales agentes únicamente son independientes si dicha independencia es tanto económica como jurídica.

Tal independencia económica no se dará si deben obedecer las indicaciones de los empleados del establecimiento permanente o del establecimiento principal o si deben solicitar autorización para realizar determinadas operaciones o si el establecimiento permanente o el establecimiento principal generan la mayor parte de su actividad comercial.

Si falta la independencia económica, ya no reunirán la condición de agentes independientes sino que serán agentes dependientes que constituirán establecimiento permanente.

Además, de acuerdo con el art.9 del Modelo de Convenio

resulta posible modificar los precios de transferencia entre empresas asociadas que incluyen las que estén sometidas a un control común.

2) Posición del Comité de Asuntos Fiscales :

El Comité de Asuntos Fiscales justifica la adopción de esa posición basándose en la necesidad de favorecer el desarrollo de actividades industriales y comerciales en diversos países y que dichas actividades sean realizadas de la misma manera en que los dirigentes empresariales crean conveniente.

En efecto, puede ser posible que existan motivos legítimos, razones bien fundadas, que expliquen que el establecimiento principal utilice un establecimiento permanente en el otro Estado junto con otras formas de organización empresarial como agentes independientes, ya sea por la estructura histórica de su actividad, ya sea por motivos de conveniencia desde un punto de vista comercial.

Por otro lado, resulta más sencilla la contabilización de los beneficios directamente imputables al establecimiento permanente que el cálculo de la totalidad de los beneficios generados por las actividades de la empresa en el Estado en el cual no es residente.

El Comité de Asuntos Fiscales concluye que resulta prioritario conceder mayor importancia a la necesidad de evitar

lo máximo posible toda intervención en la organización actual de los negocios y también de abstenerse de una exigencia demasiado elevada de informaciones a las empresas extranjeras.

3) Principios generales de contabilización de los beneficios de los establecimientos permanentes :

Siguiendo la línea de personalización, de subjetivización del establecimiento permanente se plantean en los sucesivos números del art.7 del Modelo de Convenio las cuestiones relativas al cálculo de los beneficios del establecimiento permanente, como un ente separado, diferente, respecto al conjunto de la empresa de la cuál no es más que una parte.

Así, sucesivamente se analiza en el número 2 las normas básicas para el cálculo de los beneficios imputables al establecimiento permanente, para continuar en el número 3 con el análisis de los gastos que podrán deducirse de la base imponible y cuáles podrán ser los métodos contables que podrán emplearse para calcular el beneficio imputable al establecimiento permanente (número 4).

También los números 5 y 6 del artículo 7 contienen normas relativas a la contabilización de los beneficios imputables al establecimiento permanente.

El número 2 del artículo 7 contiene la norma principal que debe servir de base para el cálculo de los beneficios imputables

a un establecimiento permanente.

El principio básico es el de realizar este cálculo partiendo de la ficción de considerar al establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente³⁰⁸. Se deben calcular los beneficios del establecimiento permanente como si en lugar de tratar con el establecimiento principal hubiera tratado con una empresa totalmente diferente, de acuerdo con las condiciones y precios del mercado.

Este mismo tratamiento debe extenderse a las relaciones entre el establecimiento permanente y otros establecimientos permanentes dependientes de la misma empresa, empresas filiales y establecimientos permanentes de las mismas.

Por consiguiente, los beneficios del establecimiento permanente deberán seguir el principio de "plena competencia" (arms length) previsto en los Comentarios al artículo 9 que trata la cuestión de las "empresas asociadas"³⁰⁹.

En los Comentarios más recientes a este número del art.7 (Comentarios que han sido aprobados el 31 de marzo de 1994) se insiste más en la idea de que el establecimiento permanente debe actuar como si fuera una empresa independiente respecto del establecimiento principal, de manera que sugieren la inclusión

³⁰⁸ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.228.

³⁰⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.135.

del término "independiente" en la expresión "una empresa distinta e independiente" utilizada para calificar al establecimiento permanente.

La consideración del establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente susceptible de generar unos beneficios implica la necesidad de llevar una contabilidad propia, aun cuando la sucursal no ostente personalidad jurídica propia.

Para la determinación de las utilidades obtenidas por un establecimiento permanente existen dos sistemas de cálculo: el de "cifra relativa" o del balance consolidado y el de "contabilidad separada".

El primero distribuye los beneficios mundiales de la empresa entre central y establecimiento permanente, según índices objetivos determinados (cifra de negocios, capitales proporcionales...).

El segundo de los métodos es el de considerar al establecimiento permanente como empresa distinta estimando sus beneficios de forma independiente³¹⁰.

³¹⁰ OTERO CASTELLÓ, J., **El concepto de establecimiento permanente**, RDFHP, n°112, 1974, pp.1068-1088.

DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F., **Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias**, en HPE, n°64, 1980, pág.179.

La OCDE, en sus Modelos, ha adoptado, como criterio básico, el de contabilidad separada, por su mayor sencillez de administración y su más fácil ajuste a la práctica de las empresas (dicen los Comentarios al artículo).

Sin embargo, ello no es obstáculo para que, simultáneamente, se contemple la posibilidad de determinar el beneficio imputable a los establecimientos permanentes en base a un reparto de los beneficios totales de la empresa entre diversas partes, posibilidad a la que se refiere el artículo 7 en su número 4 que será objeto de Comentario posterior³¹¹.

Los Comentarios al Modelo de Convenio insisten en el principio de que la contabilidad comercial debe servir de base para el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente, incluso para realizar los ajustes necesarios por parte de las autoridades fiscales con el fin de obtener unos resultados fiables en el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente.

Este principio anteriormente enunciado de empleo de la contabilidad comercial como base para realizar el cálculo de los beneficios vinculados al establecimiento permanente se encuentra matizado por el otro principio básico que es el de actuación del establecimiento permanente con plena independencia y siguiendo criterios de competencia.

³¹¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.135.
OTERO CASTELLÓ, J., op.cit., pág.1070.

Lógicamente, el principio de plena competencia e independencia frente al establecimiento principal se refleja especialmente en el control de los asientos contables que reflejan transacciones, precisamente, entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal.

Se pueden aducir diversas razones para justificar la superioridad del método de contabilidad separada como las diversidades lingüísticas y monetarias, la multiplicidad de reglamentaciones aduaneras, la imposibilidad de atribuir el mismo elemento de renta o de gasto a dos establecimientos, una mayor facilidad para evitar la doble imposición, la dificultad de que una Administración minore los beneficios obtenidos en su territorio por pérdidas sufridas en el otro, la posibilidad de que este método contable descansa en datos comprobables en el país donde radica la sucursal.

Existen una serie de características propias de las relaciones entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal³¹² que dificultan la contabilización de las transacciones entre los dos agentes económicos.

La primera característica de estas transacciones es que no pueden incluirse dentro de la categoría jurídica de contratos ya que falta uno de los elementos esenciales de éstos como es la existencia de dos sujetos de derecho a ambos lados de la

³¹² DIBOUT, P., op.cit., pág.3.

obligación. En efecto, en el Estado actual del Derecho internacional tributario el establecimiento permanente, a pesar del proceso de "personificación" del mismo, no ha alcanzado la cualidad de "persona".

De acuerdo con el art.3.1.a) del Modelo de Convenio de 1992, los establecimientos permanentes no pueden considerarse "personas" por lo que "los acuerdos internos" entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal no pueden considerarse como contratos jurídicamente vinculantes.

Sin embargo, dichos acuerdos que reflejan unos flujos económicos y monetarios van a tener reflejo en asientos contables dentro de la contabilidad comercial del establecimiento permanente y del establecimiento principal, con un contenido simétrico en una y otra de las contabilidades.

Este contenido simétrico podrá ser aceptado por las autoridades fiscales, advierte el Comité de Asuntos Fiscales, si la evaluación de las operaciones efectuadas o los métodos de reparto de beneficios y gastos corresponde exactamente a los valores y a los métodos utilizados en la contabilidad de la sede en la moneda nacional o en la moneda funcional utilizada por la empresa para registrar las operaciones.

En consecuencia, cuando la contabilidad comercial está basada en acuerdos internos puramente artificiales derivados de las especiales relaciones existentes entre el establecimiento

permanente y el establecimiento principal y no en las realidades y factores económicos realmente existentes en los diferentes sectores de la empresa, las autoridades no se hallarán vinculadas por tales asientos contables y la contabilidad comercial deberá ser modificada.

De ahí, se deriva la posibilidad de control de los precios de transferencia (que se encuentra desarrollada en el art.9 del Modelo de Convenio) entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal con la finalidad de garantizar la independencia y competencia entre ambas ramas de la misma empresa.

En estos casos será necesario, generalmente, substituir los precios utilizados por los precios habituales de mercado por mercancías idénticas o análogas libradas en condiciones idénticas o similares.

No es siempre fácil determinar los precios de transferencia adecuados, cuestión que será objeto de nuestra atención en el momento de estudiar el art.9 del Modelo de Convenio.

El número 2 del art.7 del Modelo establece dos principios generales para el cálculo de los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente (principios que derivan del proceso de "personalización" del establecimiento permanente): el primero es el de la utilización por parte del establecimiento permanente de su propia contabilidad comercial, en principio separada de la

contabilidad del establecimiento principal (aunque puedan encontrarse excepciones a dicha regla) como base para el cálculo de su propio beneficio y, el segundo, es el principio que propugna que el establecimiento permanente actúe con plena independencia y en una posición de competencia respecto de la sede central.

Para armonizar el cumplimiento de estos dos principios se prevé la posibilidad de efectuar ajustes sobre los beneficios contables reflejados en los asientos del establecimiento permanente con el fin de reflejar los beneficios que hubiera obtenido si en lugar de tratar con su sede central lo hubiera hecho con una empresa totalmente distinta en condiciones de mercado.

El primero de los ajustes posibles puede efectuarse entre los asientos contables del establecimiento permanente y el establecimiento principal para reflejar los flujos económicos que se hubieran producido entre ambos.

El segundo de los ajustes, más genérico, ya que afecta a todas las operaciones efectuadas por el establecimiento permanente exige que los precios fijados en las operaciones sean los propios del mercado en condiciones iguales o semejantes (*ceteribus paribus*) que está desarrollado por el art.9 del Modelo.

Finalmente, merecen especial atención los gastos incurridos

por el establecimiento permanente en sus relaciones con el establecimiento principal que serán objeto de examen en el siguiente epígrafe.

4) Gastos imputables al establecimiento permanente (número 3 del artículo 7) :

Uno de los aspectos contables que estará más influido por la especial vinculación entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal y la también posible manipulación será el de los gastos declarados por el establecimiento permanente. De ahí la existencia del número 3 del art.7 que contempla el tratamiento de los gastos abonados por el establecimiento permanente³¹³.

El número 3 del art.7 del Modelo de Convenio (que no ha sufrido variaciones desde la publicación del Modelo de Convenio de 1977) permite, para la determinación del beneficio del establecimiento permanente, la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente como si se efectúan en otro lugar.

³¹³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.135.

Existe, pues, una "correlación" entre el principio de contabilidad separada y de plena independencia contenido en el número 2 y las normas sobre imputación de gastos contenidas en el número 3 que queda reflejada en la primera fase del apartado 2 ("sin perjuicio de lo previsto en el número 3").

Este número hace explícita la directiva general que figura en el número 2 y reconoce, específicamente, que en el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente, deben tenerse en cuenta los gastos satisfechos por el establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar en que se hubieran producido.

La deducción de los gastos incurridos por el establecimiento permanente entraña una mayor dificultad que el cálculo de los gastos de una entidad dotada de personalidad jurídica al existir un especial grado de vinculación con el establecimiento principal, al existir unos únicos órganos de decisión económica, al no existir en todos los casos una contabilidad separada respecto de la sede central y porque no está vinculado el establecimiento permanente a una sola jurisdicción fiscal sino a dos³¹⁴.

Para analizar la problemática de los gastos deducibles por parte de los establecimientos permanentes vamos a examinar, en primer lugar, las normas generales sobre cálculo y cuantificación de aquéllos, prestando especial atención a la cuantificación de

³¹⁴ DIBOUT, P., op.cit., pág.3.

los gastos en las relaciones entre establecimientos permanentes y establecimientos principales, objeto de nuevos Comentarios tras la revisión del Modelo de Convenio de 31 de marzo de 1994.

4.1) Normas generales de contabilización de los gastos :

El principio general enunciado por el número 3 del art.7 es el que los gastos deducibles son aquellos "en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente". Tiene, por lo tanto, el establecimiento la facultad para deducir las cargas de explotación en su totalidad, es decir, las cantidades necesarias para la obtención de rendimientos netos, sin importar el lugar de realización.

La deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes.

Establecer restricciones respecto de los gastos deducibles para los establecimientos permanentes frente a los gastos que puedan ser objeto de deducción de las empresas residentes supondría una violación del número 3 del art.24 que trata del tema de la "No discriminación" y que establece que "los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades".

Otros gastos imputables al establecimiento y deducibles, aunque no recogidos en su contabilidad, son los de "dirección y generales de administración". Resulta requisito inexcusable para admitir la deducibilidad de los gastos de dirección y generales de administración que dichos gastos se hayan realizado para los fines del establecimiento permanente.

De la Villa³¹⁵ explica que tales fines deben relacionarse con la actividad de la sucursal, la cual, normalmente, coincidirá con el objeto social de la central.

El hecho de que tales gastos se hayan sufragado por la central y de que no figuren contabilizados por el establecimiento hará necesario que su estimación o cálculo se efectúe por medios convencionales.

Debemos concluir que las reglas de deducibilidad de los gastos del establecimiento permanente son paralelas a las reglas de deducibilidad de gastos de las sociedades residentes con el añadido de poder sustraerse los gastos de control y de administración incurridos por el establecimiento principal para organizar la gestión del establecimiento permanente.

Sin embargo, el tratamiento de los gastos de establecimiento permanente no pueden dejar de lado las especiales relaciones del mismo con su sede central.

³¹⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.135.

4.b) Tratamiento de los gastos en las relaciones entre establecimiento permanente y la sede central :

La contabilización de los gastos derivados de las relaciones entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal presenta una serie de dificultades: a las señaladas anteriormente (únicos órganos de decisión económica, contabilidad no siempre separada...), hay que añadir la dificultad de comparar el precio de un bien o de un servicio en el mercado con el precio exigido dentro del grupo sobre un bien o un procedimiento que no se comercializa fuera del grupo empresarial o en el caso de que exijan grandes cantidades o con características muy específicas.

Finalmente, es necesario deslindar los casos en que los gastos declarados por un establecimiento permanente corresponden a los que hubiera realizado una empresa que actuase con total independencia, de otros en que el grupo económico organiza las transferencias con el objetivo de localizar los gastos y los beneficios en un determinado sector del mismo.

Para facilitar la determinación concreta de los gastos de un establecimiento permanente en sus transacciones con su sede central, el Comité de Asuntos Fiscales detalla el tratamiento que debe darse a una serie de casos, los más frecuentes y más conflictivos.

4.2.1) Mercancías e inmovilizado material :

Cuando una de las ramas de una empresa suministra mercancías, con la finalidad de que la receptora las revenda, ya sea como productos terminados, materias primas o productos en curso de fabricación resultarán de aplicación las normas del número 2 del art.7 y, en consecuencia, habrá que acordar a la división de la empresa que efectúa el suministro un margen de beneficio calculado en función del precio de plena competencia.

En el caso en el que las mercancías hayan sido suministradas no con un objetivo de reventa sin o para su uso temporal, cada una de las ramas de la empresa debe soportar una parte del coste de dicha mercancía.

Esta situación tiene, en realidad, mayor interés para el inmovilizado material, el conjunto de bienes destinado a ser utilizado durante más de un ciclo productivo, ya que por su propia naturaleza es más susceptible de ser utilizado sucesivamente por los diferentes establecimientos de la misma empresa.

En el supuesto de utilización por varios establecimientos de la misma empresa de un mismo elemento del inmovilizado material se deberá repartir el coste de amortización del mismo en función de su utilización por cada una de las divisiones.

Los Comentarios no hacen referencia al sistema de

amortización a emplear, si debe tratarse de un sistema de amortización que dependa exclusivamente del tiempo o bien de un sistema que dependa de las horas totales de utilización del elemento del inmovilizado material.

Nosotros sostenemos que debe utilizarse el método que refleja las horas totales de utilización del inmovilizado material ya que el mismo refleja con mayor veracidad la utilidad material reportada por el elemento del inmovilizado a la actividad productiva de cada establecimiento permanente.

4.2.2) Bienes inmateriales :

Por lo que respecta a los gastos derivados de la creación de bienes inmateriales que van a ser empleados por todas las partes de la empresa, el Comité de Asuntos Fiscales considera que puede ser extremadamente difícil atribuir la "propiedad" de un bien incorporal a una única división de la empresa y pretender que esa división puede recibir cánones de las otras divisiones como si fuera independiente.

La conclusión a la que llega el Comité de Asuntos Fiscales es la de considerar que los costes de creación de bienes inmateriales, intangibles, deben ser atribuidos a todas las divisiones de la empresa que los utilizarán y que, en consecuencia, los costes de creación deberán ser repartidos.

También advierte el Comité de Asuntos Fiscales que los

posibles efectos negativos de las actividades de investigación y desarrollo, como la responsabilidad legal del productor y la contaminación del medio ambiente, deben también atribuirse a las diferentes divisiones de la empresa y dar lugar, en su caso, a pagos compensatorios internos.

No trata el Comité la cuestión de la adquisición a terceros del bien inmaterial o del pago de los posibles cánones por la cesión de uso del mismo.

Nuestra opinión es que, de forma análoga a lo previsto para la creación de un bien incorporal, el precio de adquisición del mismo (que va a reportar beneficios directos o indirectos a la totalidad de divisiones de la empresa) deberá ser satisfecho por la totalidad de estas divisiones.

Sería, a nuestro parecer, la misma solución la aplicable a los cánones que debieran ser abonados a un tercero por la cesión del uso de un bien.

Resultaría necesario, además, establecer un sistema que graduara el nivel de utilización o de beneficio derivado del bien inmaterial para cada establecimiento y se tradujera en un mayor o menor nivel de pago del precio de los cánones.

4.2.3) Servicios dentro del grupo :

Los Comentarios al tratamiento de los servicios prestados

entre las distintas divisiones de la empresa fueron objeto de revisión por última vez el 31 de marzo de 1994.

El propio Comité de Asuntos Fiscales advierte que el tema de los servicios entre las divisiones de la misma empresa plantea dificultades en lo que respecta a la aplicación de un margen de beneficio o no en los mismos.

De forma general puede afirmarse que si la actividad comercial de la empresa es la de prestación de servicios que generan unos gastos para la misma, dichos servicios deberían facturarse por un montante equivalente a aquél por el que sería facturado a un cliente independiente.

Tal principio implica que el Estado de situación del establecimiento permanente podrá exigir que un margen de beneficio sea incluido en el precio de los servicios, sin que el establecimiento de dicho margen se realice de una forma arbitraria sino atendiendo a criterios casuísticos³¹⁶.

Sin embargo, la prestación de servicios puede representar no una actividad económica de la empresa sino una parte de las funciones administrativas generales de la sociedad (ej. programas de formación de la empresa destinados a los empleados de cada una

³¹⁶ DIBOUT se muestra contrario a la inclusión en los beneficios del establecimiento permanente de un beneficio o "comisión" ficticia ya que implicaría rectificar la contabilidad del establecimiento permanente lo cual plantearía graves problemas de administración, op.cit., pág.3

de las divisiones).

En estos casos será adecuado considerar tales servicios como parte de los gastos generales de administración del conjunto de la empresa y que deberán ser repartidos por su coste real entre todas las divisiones que resultaron beneficiadas por dichos gastos y sin que haya lugar a la imputación de un beneficio para otra división.

4.2.4) Intereses pagados :

En términos generales puede afirmarse que los intereses abonados por un establecimiento permanente a su sede central como consecuencia de un préstamo no son deducibles en el momento del cálculo del beneficio del establecimiento permanente³¹⁷.

Con la Reforma de los Comentarios al art. 7 de 1994 se introdujo una novedad en el tratamiento de los intereses abonados por el establecimiento permanente a la sede central por capitales efectivamente invertidos en el mismo.

De acuerdo con los Comentarios de 1992 la parte de intereses que correspondía al capital invertido en el establecimiento permanente debía integrarse dentro de los beneficios del mismo, ya que los gastos habían sido originados en interés de aquél.

³¹⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.135.

Tras la Reforma de 1994 se elimina el reparto, la imputación de los intereses entre el establecimiento principal y el establecimiento permanente.

El cambio se explica por las dificultades prácticas planteadas : qué parte del préstamo concedido a la sede central iba a ser destinado a inversiones en el establecimiento permanente, reconocimiento de las Administraciones fiscales de ambos Estados de las imputaciones concedidas...

4.2.5) Beneficios de buena gestión :

La gestión y dirección de las empresas que poseen establecimientos permanente se encuentra generalmente centralizada en unos órganos centrales de decisión responsables de los buenos resultados del grupo en su conjunto.

De ahí, que se haya planteado la cuestión de saber si la obtención de elevados beneficios por el establecimiento permanente como consecuencia de la buena gestión por parte de los órganos directivos de la empresa deba dar lugar a la imputación de un beneficio para la sede central a la cual se adscriben los órganos directivos de la sociedad y de un gasto para el establecimiento permanente que resulta beneficiario de la buena gestión.

Hasta 1994, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sostenía que el establecimiento permanente tenía la obligación

de deducir de sus beneficios una suma que representaba una fracción de los beneficios de gestión atribuibles a la central.

En la actualidad el Comité de Asuntos Fiscales únicamente admite la deducción de los gastos de gestión en que hubiera incurrido la sede central para garantizar el funcionamiento del establecimiento permanente pero no permite la deducción de una cantidad ficticia como parte de los "beneficios producidos por la gestión" de la sede central y que serían imputados como beneficios de ésta.

Las dificultades de cálculo del beneficio ficticio, los problemas de reconocimiento por la Administración tributaria explican la solución adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales.

Tras haber analizado con detenimiento el número 3 que contempla el régimen de los gastos que pueden deducirse en el momento de calcular el beneficio del establecimiento permanente y que está muy vinculado al número 2 del art.7 que proclama, como principios de la tributación del establecimiento permanente, el principio de actuación como empresa independiente y el de contabilidad separada respecto del establecimiento principal, podemos concluir que es posible establecer una contabilidad apropiada para cada parte o sector de la empresa de manera que los beneficios y los gastos, después de haber sufrido su ajuste, pueden ser imputados a una parte determinada de la empresa. Esta imputación puede alcanzar "un grado muy alto de precisión" afirma el Comité de Asuntos Fiscales.

5) Utilización de métodos indiciarios para el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente (número 4 del art.7) :

Aunque el Comité de Asuntos Fiscales cree preferible la utilización de una contabilidad separada para el cálculo del beneficio del establecimiento permanente, el número 4 del art.7 del Modelo de Convenio de la OCDE admite la utilización de métodos indiciarios para los cálculos de los beneficios del mismo cuando estos métodos sean aplicables en virtud de la legislación interna de un Estado y éste desee continuar aplicándola.

Un método de esta clase difiere de los métodos basados en una contabilidad separada o de aquéllos que realizan una estimación de beneficios conforme al principio de empresa diferente ya que está basado en el reparto de los beneficios totales de la empresa mediante diversas fórmulas.

Este método se basa en la teoría que el beneficio de la empresa es único y procede del conjunto de sus actividades, cuando éstas tienen lugar en regiones sometidas a distintas soberanías tributarias, el beneficio procederá en parte de cada una de ellas y, por tanto, cada región sólo podrá gravar la parte del beneficio que, razonablemente, se considera obtenido en su territorio³¹⁸.

³¹⁸ DE LUIS, F., Métodos para distribuir..., pp.171-172.

El método de distribución proporcional del beneficio recibe diversas denominaciones como el de cifra relativa de negocios (que constituye la denominación acuñada en nuestro país)³¹⁹ o el método indiciario que es la expresión utilizada en el número 4 del art.7 del Modelo de Convenio.

Requiere este método la presencia de un módulo que permita llegar a una distribución racional de todo el beneficio de una empresa entre sus diversos elementos, entre todas las unidades económicas que lo componen.

La determinación de cuál sea el módulo es el elemento clave de este método.

Pero, advierte De Luis³²⁰ es muy difícil encontrar un módulo que sea válido para toda clase de empresas, para las

³¹⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.138.

³²⁰ DE LUIS, F., op.cit., pág.173.

VIÑUALES, A., Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países, en HPE, n°46, pp.177-203, pp.192-193.

Se declara partidario acérrimo del método de cifra relativa de negocios en lugar del método de contabilidad separada, basándose, entre otras, en la idea de que la capacidad de pago no resulta siempre compatible con el método de contabilidad separada ya que puede llevar a que tenga que tributar una sociedad con pérdidas.

JONES, R.C., *Méthodes de Comptabilité Appliqués à la ventilation du revenu imposable des entreprises industrielles*, Société des Nations Genève, 1933, pág.9.

Este autor defendió el método de contabilidad separada basándose, entre otros motivos, en las reglamentaciones aduaneras, diferencias lingüísticas y monetarias.

empresas de fabricación y las de venta, para las compañías de ferrocarril y para los bancos y las sociedades de seguros.

Tres grandes categorías de módulos son empleados, generalmente, para distribuir el beneficio entre los diferentes establecimientos permanentes, los que se basan en los ingresos de las empresas (basados en la cifra de negocios o comisiones), los que se basan en los gastos (tomando como base los salarios, por ejemplo) o en la estructura del patrimonio (como el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal o parte de aquélla).

El número 4 del art.7 del Modelo de Convenio establece dos requisitos para que pueda determinarse el beneficio del establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes.

El primero de ellos es que sea usual en alguno de los Estados contratantes utilizar el método de reparto de beneficios de la empresa para determinar el beneficio de un determinado establecimiento permanente.

Como segundo requisito hay que citar la necesidad de que el método de reparto adoptado sea tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios citados en el artículo y que pueden concentrarse en un único principio : el principio de que el establecimiento permanente debe actuar como una empresa distinta e independiente respecto del establecimiento principal.

Aquí, lógicamente, no sería exigible la aplicación del principio de contabilidad separada ya que previamente hemos admitido la existencia de una única contabilidad.

En los Comentarios al artículo se dice, respecto del primero de los requisitos, que está justificado el empleo del método del reparto cuando hubiere sido empleado de forma corriente en el pasado y que, tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes, considerasen dicho método como satisfactorio.

Por lo que respecta al segundo de los requisitos, se exige que, como consecuencia de la aplicación del método de reparto, el resultado sea sustancialmente igual que el obtenido a través del método de contabilidad separada.

Los Comentarios afirman que será posible utilizar el método de reparto "incluso si la cantidad resultante puede en algunos casos diferir, en cierta medida, de la que daría una contabilidad separada, con la condición de que pueda equitativamente considerarse que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el artículo ".

Podemos concluir que el número 4 del art.7 del Modelo de Convenio admite la utilización de métodos indiciarios para el cálculo del beneficio del establecimiento permanente siempre y cuando este método hubiera sido aplicado con anterioridad en el Derecho interno del Estado de situación del establecimiento permanente y los resultados obtenidos sean sustancialmente

idénticos a los que se hubieran obtenido utilizando el método de la contabilidad separada.

Uno de los problemas fundamentales que presenta este método es el de la determinación del módulo (número de empleados, cifra de negocios, salarios abonados...) aplicable a cada uno de los diferentes sectores económicos existentes.

6) El tratamiento de la compra de bienes o mercancías por el establecimiento permanente (número 5 del art.7):

El apartado 5 del art.7 del Modelo de Convenio de 1992 (que no ha sufrido modificaciones desde el Modelo de Convenio de 1977) completa el cuadro normativo que sirve para regular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente³²¹.

Tal determinación se efectúa, sin embargo, negativamente estableciéndose que "no se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa".

Esta disposición contenida en el número 5 no está orientada a resolver el tratamiento de los organismos creados únicamente con la finalidad de efectuar compras, ya que estos organismos cuya única misión consiste en realizar compras no constituyen establecimiento permanente, de acuerdo la letra d) del apartado

³²¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.141.

4) del art.5 del Modelo de Convenio de 1992.

Puesto que estos organismos no constituyen establecimiento permanente no se les pueden atribuir atribuir beneficios y el Estado de situación no puede gravarlos por los beneficios que hubieran podido generar.

La cuestión que pretende resolver este artículo es la del establecimiento permanente que, además de ejercer otras actividades industriales o comerciales, efectúa compras para su sede central.

En este caso, tal actividad deberá considerarse como neutra y los beneficios del establecimiento permanente no pueden ser incrementados por una cantidad ficticia que represente los beneficios resultantes de dichas compras y, por supuesto, ningún gasto derivado de las actividades de compra será excluido del cálculo de los beneficios imponibles realizados por el establecimiento permanente.

7) La continuidad del método elegido (número 6) :

Para De la Villa³²², el apartado 6 del art.7 del Modelo de Convenio de 1992 (que no ha sufrido modificaciones desde el Modelo de Convenio de 1977) constituye la aplicación práctica del principio de seguridad jurídica que inspira la negociación y la

³²² DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.141.

celebración de cualquier Convenio internacional.

La determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente debe efectuarse con arreglo al método elegido previamente: de contabilidad separada o de reparto entre las diferentes partes de la empresa.

Una norma de este tipo asegura una cierta continuidad y uniformidad en el régimen fiscal y se justifica porque, desde el punto de vista contable, los errores de valoración, consecuencia de la aplicación de criterios imperfectos, tienden a equilibrarse con el tiempo.

No es, sin embargo, absoluta la regla establecida en el apartado 6. En efecto, cabe la posibilidad de que el establecimiento permanente pueda variar el método de cálculo del beneficio si existen "motivos válidos y suficientes" para ello. Los Comentarios al Modelo advierten que no son considerados "motivos válidos y suficientes" que en un año otro método produzca resultados más favorables.

De la Villa advierte, a su vez que "no existe parámetro objetivo general que califique los motivos como válidos o inválidos, suficientes o insuficientes"³²³.

³²³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.141.

8) Relaciones entre el tratamiento de los beneficios de establecimientos permanentes y las otras rentas que aparecen en el Modelo (número 7 del art.7 del Modelo):

La mayoría de apartados del art.7 (apartados 2 a 6) tienen como objetivo determinar cuál es el beneficio obtenido por un establecimiento permanente que actúa en un Estado contratante y que depende de una sede central situada en el otro Estado contratante.

Se plantea la duda de saber si los beneficios de una empresa que corresponden a categorías de rentas que están reguladas en forma separada en otros artículos del Modelo de Convenio, deben recibir el mismo trato que el resto de los beneficios del establecimiento permanente.

Por ejemplo, en el caso de que el establecimiento permanente reciba dividendos, dichos dividendos deben sumarse al resto de beneficios empresariales del establecimiento y recibir el mismo trato que éstos o, bien, deben tributar de acuerdo con las disposiciones que gravan los dividendos.

El número 7 del art.7 ha sido incluido, precisamente, para resolver esta cuestión y el mismo se basa en el principio de que, en primer lugar, deben aplicarse los artículos que regulan el tratamiento de las categorías de rentas específicas vinculadas a la actividad o patrimonio del establecimiento permanente (dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital...).

Así, cuando una determinada renta vinculada a la actividad o patrimonio del establecimiento permanente no puede calificarse, adscribirse a alguna de las categorías específicas de rentas y, por lo tanto, recibir el mismo tratamiento que éstas, debe ser incluida dentro de la categoría de beneficios empresariales y recibe el mismo tratamiento que éstas.

Puede afirmarse que el art.7 adquiere un carácter subsidiario respecto de los otros artículos que regulan las otras categorías de rentas³²⁴.

Solamente se aplica el art.7 a las rentas industriales y comerciales que no entren en la categoría de rentas reguladas por artículos especiales.

Sin embargo, algunos de estos artículos que regulan categorías de rentas especiales como dividendos, intereses, cánones y otras rentas se remiten al tratamiento previsto en términos generales para los beneficios de los establecimientos permanentes en el art.7 (o para los beneficios de profesionales que actúen mediante una base fija de negocios, art.14). Así, el número 4 de los arts.10 y 11, el número 3 del art.12 y el número 2 del art.21 se remiten al tratamiento previsto para los beneficios de establecimientos permanentes (art.7) o para las rentas de profesionales que actúen mediante una base fija de negocios (art.14), si el beneficiario efectivo de los dividendos,

³²⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.142.

intereses, cánones u otras rentas actúa mediante establecimiento permanente o base fija de negocios.

Por lo tanto, el art.7 se aplica a las rentas industriales y comerciales que no entren en la categoría de rentas reguladas por artículos especiales y, además, a los "dividendos", "intereses", "cánones" y "otras rentas" que, por mención expresa del apartado 4 de los arts.10 y 11, del apartado 3 del art.12 y del apartado 2 del art.21 caen bajo las disposiciones del art.7 por estar vinculadas efectivamente al establecimiento.

Esta ampliación de rentas que reciben el mismo tratamiento que los beneficios del establecimiento permanente, se efectúa a través de las propias normas que regulan el tratamiento de esas categorías de rentas que prevén un régimen diferente cuando el destinatario de las mismas actúe mediante establecimiento permanente.

La consecuencia más importante del tratamiento previsto para los dividendos, intereses, cánones u otras rentas cuando sean imputados como beneficios del establecimiento permanente es que el Estado de la fuente podrá gravar sin limitaciones los intereses y dividendos (que podría gravar limitadamente) y cánones y otras rentas (que no tenía potestad para gravar).

Una de las novedades más importantes contenidas en el Modelo de Convenio de 1992 consiste en haber suprimido de la definición de cánones del número 2 del art.12 la mención de los pagos "por

el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico", para conseguir que las rentas provenientes del alquiler de equipo industrial, comercial o científico, incluyendo las rentas por alquiler de contenedores sean objeto de tratamiento de acuerdo con las normas del art.7 en vez de las normas del art.12.

De Juan³²⁵ afirma que este traslado de sitio es "indoloro", fiscalmente hablando, para gran parte de los países de la OCDE. Ninguno de los Modelos admite el gravamen de los cánones en el país de la fuente.

Por el contrario, la alteración de su régimen fiscal significa un drenaje de recursos fiscales para aquellos países-España entre ellos- que, separándose del Modelo, gravan los cánones en origen aunque limitadamente.

Nosotros pensamos que de acuerdo con el principio de "la interpretación evolutiva" que debe realizarse de los artículos del Modelo de Convenio y de los CDI que efectivamente se hayan celebrado siguiendo el mismo, sí que debe excluirse de la definición de cánones aquellos pagos derivados del uso o de la cesión de uso de equipo industrial, comercial o científico de acuerdo con el nuevo contenido, la nueva redacción, del Modelo de Convenio de 1992 y de sus Comentarios.

³²⁵ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.36.

Pero dicha exclusión sólo es posible si lo permite el propio texto de los CDI celebrados y firmados por España.

Únicamente el texto que figura en el CDI muestra la voluntad libre y firme de los Estados. Si dicho texto contiene una definición de cánones que incluye los pagos por la cesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico deberán seguir dichos pagos el tratamiento allí previsto, la regulación que aparece en el CDI en vigor.

Podemos resumir el análisis efectuado sobre la tributación de las empresas cuyos explotadores son residentes en un Estado pero que actúan en otro Estado, afirmando que el sistema de tributación depende totalmente de la actuación mediante establecimiento permanente.

En efecto, si la empresa que actúa en otro Estado no ha empleado un establecimiento permanente, entonces dicha empresa únicamente está obligada a tributar en el Estado de residencia del explotador de la empresa.

Si la empresa, por el contrario, actúa mediante establecimiento permanente, el Estado donde actúa tendrá derecho a someterla a gravamen sin ninguna clase de límite. La transcendencia del establecimiento permanente para determinar la forma de tributación de la empresa queda reflejada en la descripción de qué se considera establecimiento permanente en el art.5 del Modelo de Convenio y en los diferentes apartados del

art.7 que crean unas reglas para el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente.

Los principios básicos del cálculo de los beneficios del establecimiento permanente hemos visto que eran: considerar que el establecimiento permanente debía actuar como una empresa independiente y distinta respecto del establecimiento principal y, en consecuencia, debía comportar la existencia de una contabilidad separada del establecimiento permanente respecto de la sede central.

El proceso de "personificación" no es completo, sin embargo, ya que se admite que para la determinación de los beneficios en lugar de utilizar la contabilidad separada se utilice el sistema de reparto de los beneficios entre todos los establecimientos permanentes de una misma empresa.

En cuanto a las relaciones del art.7 con los otros artículos que contemplan el tratamiento de otras categorías de rentas, es necesario concluir que el tratamiento previsto en estos artículos tiene preferencia sobre el tratamiento previsto en el art.7 para los beneficios empresariales.

El carácter subsidiario del art.7 puede afirmarse también si tenemos en cuenta la existencia de un artículo, el 8, destinado a regular los beneficios de las empresas que se dedican al transporte aéreo, terrestre y marítimo y que será analizado tras haber examinado el tratamiento de las rentas empresariales

en los CDI celebrados por España.

**IV.C.1.c. El tratamiento de los beneficios
empresariales en los CDI celebrados por España:**

En su inmensa mayoría, los Convenios españoles de Doble Imposición se ajustan casi totalmente a la propuesta del Modelo de Convenio de 1992 que es idéntica en cuanto a esta cuestión al Modelo de Convenio de 1977 (que es sustancialmente idéntico al Proyecto de Convenio de 1963).

El principio general seguido en todos los CDI es el de atribuir la potestad exclusiva de gravamen en materia de beneficios empresariales al Estado al que pertenezca la empresa si no actúa en el otro Estado mediante establecimiento permanente.

En el caso de actuar mediante establecimiento permanente, el Estado de situación por someter a gravamen los beneficios del establecimiento permanente de acuerdo con su derecho interno.

Sin embargo, en el CDI celebrado entre España y la República Argentina, el tratamiento de los beneficios empresariales se aparta, en algunos aspectos, del Modelo de Convenio por lo que respecta a los beneficios de una empresa de un Estado contratante proveniente del desarrollo de la actividad aseguradora o de reaseguro que cubran bienes situados en el otro Estado contratante o personas que sean residentes de ese otro Estado al

tiempo de celebración del contrato de seguro (número 5 del art.7 del CDI entre España y la República Argentina).

En estos casos, dichos beneficios deben tributar en el Estado donde actúa la empresa aseguradora tanto si actúa con establecimiento permanente como si no lo hace (se añade aquí la condición de que el pagador de la prima sea residente del Estado donde actúa la empresa).

Para los beneficios provenientes de operaciones de reaseguro se establece un límite al poder impositivo del Estado donde actúa la aseguradora que es del 2,5 por ciento del importe bruto de la prima.

La tributación del establecimiento permanente se hace en función de los beneficios que pueden atribuirse al mismo. A pesar de ello, en algunos de los últimos CDI celebrados por España se ha extendido el ámbito de los beneficios que resultan imputables a los establecimientos permanentes.

En efecto, en los CDI con Filipinas (número 1 del art.7), Argentina (número 1 del art.7) y Méjico (art.2 del Protocolo) cuando una empresa residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante y enajene mercancías a personas en ese otro Estado de tipo idéntico o similar a las que enajena por medio de establecimiento permanente, el Estado donde se halla el establecimiento permanente podrá someter a gravamen los beneficios obtenidos por

dichas operaciones.

Esta medida se explica por el deseo de los Estados Contratantes de evitar un mecanismo de evasión fiscal que consistiría en desviar las operaciones comerciales desde el establecimiento permanente hacia la sede central evitándose la generación de beneficios imputables a dicho establecimiento permanente y, en consecuencia, la tributación en dicho Estado.

En el CDI con Méjico se admite que si la empresa demuestra que las enajenaciones se realizaron de esa forma por razones económicas válidas y no con el exclusivo propósito de obtener los beneficios del CDI, entonces no estarán sometidos a gravamen dichos beneficios en el Estado del establecimiento.

El CDI con Austria amplía el ámbito de beneficios que están sujetos al tratamiento previsto por el art.7. Según el número 7 del art.7 de dicho CDI, las disposiciones de ese artículo se aplican "a las rentas obtenidas por un cuenta partícipe en una cuenta de participación austríaca".

Explica De la Villa³²⁶ esta inclusión porque el precepto se refiere expresamente a la renta obtenida por la participación en una "silent partnership" (participación capitalista) creada según la ley de aquel país.

³²⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.144-145.

La razón de tal norma estriba en una especialidad de la ley austríaca que establece un tratamiento jurídico distinto para las dos modalidades de aquella figura : la que propiamente puede denominarse "cuenta en participación" ("la genuina") y la que no merece tal calificación (la "no genuina").

En el primer supuesto, el socio capitalista participa sólo con su capital; en el segundo, dicho socio participa, también, en las reservas ocultas y en el valor comercial de la empresa. De acuerdo con las normas vigentes en Austria, en el primer caso, las rentas del socio capitalista derivan de la propiedad mueble; en el segundo, de un actividad empresarial (ej. agrícola, forestal, profesional independiente, industrial o comercial).

El número 7 del artículo del CDI entre España y Austria unifica el tratamiento de las rentas de las cuentas en participación, con independencia del tratamiento diferenciado que el socio capitalista puede tener en el ámbito del Derecho interno austríaco.

Finalmente, el CDI con Túnez establece la posibilidad de que las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de una "Asociación en participación", de una "Sociedad de hecho" o de una sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal obligatoria, que actúen en el otro Estado contratante, podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

Puesto que el establecimiento permanente actúa como si de

una empresa diferente e independiente respecto del establecimiento principal se tratara, los beneficios del mismo deben calcularse, en principio, a través de una contabilidad separada.

Los Tratados con Alemania, Austria, Bélgica, China, Finlandia, Hungría, Japón, Noruega, Luxemburgo, Polonia, Rumania, Suiza, Filipinas, Méjico e Irlanda incorporan una disposición por la que se permite emplear el método del reparto de beneficios de la empresa para calcular los beneficios de los establecimientos permanentes.

De la Villa³²⁷ sostiene que ello equivale al reconocimiento del método de cifra relativa de negocios, lo cual no deja de sorprender dado que el art.73 apartado 3 de la Ley de 11 de junio de 1964 derogó tal régimen para los ejercicios económicos que se iniciaran el 1 de enero de 1966 y posteriores y que tales Convenios, salvo el de Noruega, son posteriores a 1966.

Para obtener el beneficio del establecimiento permanente es necesario deducir los gastos realizados para los fines del establecimiento. En los CDI más recientes, con China (apartado 3 del art.7), Filipinas (art.2 del Protocolo), Argentina (número 1 del Protocolo) y Méjico (número 3 del art.7) se establece un listado de gastos derivados de pagos del establecimiento permanente al establecimiento principal que no serán deducibles

³²⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.145.

para el cálculo del beneficio del primero. En el resto de CDI se admitirá la deducción de los gastos del establecimiento permanente al establecimiento principal si se ajustan a los precios del mercado en las condiciones y plazos concretos.

Se incluyen, además, entre los gastos deducibles los de dirección y generales de administración. Salvo en los CDI con Austria, Bélgica, Ecuador, Finlandia, Portugal y Suiza no se requiere expresamente su demostración. El CDI con Italia (apartado 1 del Protocolo) entiende como gastos para los fines del establecimiento, los directamente afectos a su actividad.

Todos los CDI incluyen una cláusula por la cual no se imputará beneficio al establecimiento permanente por la compra de bienes o mercancías en interés del establecimiento principal, excepto el CDI con Marruecos.

La mayoría de los CDI, salvo los celebrados con Bélgica, Brasil, Bulgaria, Dinamarca, Francia, Italia, Marruecos, Países Bajos, Portugal, URSS y Ecuador, contienen una disposición estableciendo la obligación de utilizar el mismo método de cálculo de beneficios imputables al establecimiento permanente, salvo que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

En todos los CDI celebrados por España, sin excepción, se introduce una regla según la cual las disposiciones que regulan el tratamiento de otras rentas separadamente no quedarán afectados por las del artículo que regula los beneficios

empresariales.

IV.C.2. El tratamiento de los beneficios procedentes de la navegación marítima, interior y aérea (art.8 del Modelo de Convenio) :

Pese a que la voluntad del Comité de Asuntos Fiscales, al redactar el artículo 7 del Modelo era otorgar un único tratamiento a los beneficios obtenidos por una empresa explotada por el residente de un Estado en otro Estado para cualquier forma de actividad empresarial, los caracteres específicos de la actividad empresarial de explotación de buques o aeronaves han impulsado al Comité de Asuntos Fiscales a regular el tratamiento de esta clase de activos de forma específica en el artículo 8 del Modelo de Convenio.

Así, el art.8 de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE regula la imposición de beneficios provenientes de la navegación marítima, interior y aérea.

Tal distinción es justificada por De la Villa³²⁸ "porque la actividad de navegación, sin dejar de ser empresarial, presenta algunos aspectos que reclaman un tratamiento "sui generis"".

Estos aspectos "sui generis" que explican un tratamiento diferenciado son la necesidad para estas empresas, cuando ejercen

³²⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.146-163.

una actividad internacional, de mantener varios establecimientos permanentes en el territorio de diversos Estados.

La aplicación de las reglas generales en materia de tratamiento de beneficios empresariales, conduciría, por lo tanto, a una multiplicación de los supuestos de imposición y obligaría tanto a las empresas afectadas como a las administraciones fiscales a cálculos laboriosos.

Además, numerosos gobiernos consideran la actividad de las principales compañías aéreas como actividad dotada del carácter de servicio público e incitan a sus empresas (ya sea por motivos de prestigio, ya sea por motivos de orden económico o social) a crear o a mantener líneas comercialmente deficitarias.

Estas circunstancias, al igual que las fluctuaciones, de gran amplitud, constatadas en las estadísticas de cargas y de tráfico de pasajeros, hacen que la mayoría de las compañías de esta naturaleza compensen las pérdidas sufridas en ciertas líneas con los beneficios realizados en otras.

La imposición distinta de los resultados obtenidos en cada territorio tendría, pues, como consecuencia no excepcional sino sistemática, el agravamiento de las cargas de las compañías, al prohibirles realizar compensaciones desde el punto de vista fiscal³²⁹.

³²⁹ CHRÉTIEN, M., Une espèce originale de traités fiscaux: les conventions internationales sur la double imposition des entreprises maritimes ou aériennes, Revue de Science et

La especialidad de la actividad de transporte marítimo, interior y aéreo se refleja en la especialidad de los preceptos que regulan los regímenes de tributación de los beneficios obtenidos en el ejercicio de tal actividad, las retribuciones de los trabajadores dependientes, las ganancias de capital y el patrimonio compuesto de los activos destinados a tal actividad (arts.8, 13, 15 y 22 del Modelo de Convenio).

También han generado las especiales condiciones de la explotación de los buques o aeronaves (que puede hacerse bajo diferentes formas jurídicas) el nacimiento de una disciplina jurídica nueva, de acuerdo con un sector de la doctrina, el Derecho de la navegación en sentido amplio, en el cual se integran todas las normas de Derecho público o privado e incluso de Derecho internacional que regulan el denominado "transporte autárquico", es decir, el que se realiza tanto por el mar, por aguas interiores (canales, ríos y lagos), como por vía aérea.

La unidad de esta nueva disciplina jurídica está justificada por dos poderosas razones: porque la identidad sustancial del fenómeno técnico de la navegación conduce a resultados análogos cualquiera que sea el medio que se utilice³³⁰.

Se puede afirmar que el art.8 del Modelo de Convenio cuando se incluyen en un CDI celebrado entre dos Estados se convierte

Législation financière, pág.513, 1951.

³³⁰ BROSETA PONT, M., op.cit., pág.751.

en una norma de Derecho de la navegación en sentido amplio.

Mientras en el art.7 se sigue el criterio del gravamen exclusivo en el Estado de residencia del explotador de la empresa, salvo en el caso de actividad en el otro Estado realizada mediante establecimiento permanente, el art.8 utiliza un criterio más restrictivo: atribuye la potestad tributaria al Estado en que se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa de forma exclusiva.

El art.8 del Modelo de Convenio está compuesto de cuatro números, que no han sufrido variaciones desde el Modelo de Convenio de 1977.

El primero de los cuales contempla el tratamiento de los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional mientras que el segundo trata de las actividades de transporte realizadas en aguas interiores.

También en el número 3 del art.8 se refiere a las actividades de transporte realizadas en aguas interiores delimitando cuál será la sede de dirección a efectos de aplicación del Convenio si la sede de dirección efectiva de una empresa que desarrolla una actividad de transporte fluvial se encuentra situada a bordo de un buque o embarcación.

Finalmente, el número 4 del art.8, introducido por primera vez en el Modelo de Convenio de 1977, extiende el ámbito de

aplicación de las disposiciones del párrafo 1 a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación. Con esta novedad introducida, el Modelo de Convenio de 1977 se quería adaptar al rápido desarrollo de las actividades de transporte tanto aéreo como marítimo.

Los Comentarios al art.8 tampoco han sido modificados desde el Modelo de Convenio de 1977 habiéndose modificado únicamente algunas reservas efectuadas por los Estados en 1992.

Vamos a examinar a continuación el tratamiento que reciben los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y por aguas interiores, de forma conjunta puesto que reciben un tratamiento similar.

Tras este examen de los números 1 y 2 del art.8 veremos las disposiciones del número 4 que sirven para extender el ámbito de aplicación de las disposiciones del párrafo 1 y concluiremos explicando la cuestión de la sede de dirección de los buques de empresas dedicados al transporte por aguas interiores.

IV.C.2.a. Reparto de la soberanía tributaria de las rentas que gravan la explotación de barcos o aeronaves en tráfico internacional (números 1 y 2 del art.8 del Modelo) :

De acuerdo con los apartados 1 y 2 del art.8 del Modelo de Convenio se utiliza como criterio para someter a tributación los

beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en régimen internacional o al transporte por aguas interiores el de la sede de dirección efectiva de la empresa.

En consecuencia, únicamente el Estado contratante en cuyo territorio tenga su sede de dirección efectiva la empresa que se dedica a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional o al transporte por aguas interiores puede someter a dicha empresa a tributación por los beneficios obtenidos.

Se rompe, aquí, en el art.8, mediante la exclusiva aplicación del criterio de la sede de dirección efectiva, la posibilidad de que una empresa sea gravada en el Estado en el que actúa mediante establecimiento permanente³³¹.

El Comité de Asuntos Fiscales ha previsto únicamente la posibilidad de someter a gravamen del Estado en el que se halle la sede de dirección efectiva, determinada de acuerdo con el propio artículo 4 del Modelo de Convenio y ha excluido la posibilidad de que los beneficios puedan ser sometidos a gravamen en el Estado en el cual la empresa actuare mediante establecimiento permanente.

Esta es la principal diferencia entre el artículo 8 que regula de forma específica el tratamiento de los beneficios de las empresas dedicadas al transporte marítimo o terrestre y el

³³¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.148.

art.7 que regula, de una forma general, el tratamiento de los beneficios comerciales.

La diferencia entre el número 1 y el número 2 del art.8 del Modelo se centra en la delimitación del ámbito de actuación de uno u otro tipo de empresas.

Mientras que en el primer párrafo se hace referencia a las actividades empresariales "en tráfico internacional", expresión definida en la letra d) del párrafo 1 del art.3 y que significa "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", en el segundo número se hace referencia a la navegación interior (en ríos, canales y lagos) y los supuestos contemplados son los transportes por vía navegable entre dos o más países y los transportes efectuados por la empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentra en un país dado entre dos puntos situados en otro país.

Al redactar este artículo, la voluntad del Comité de Asuntos Fiscales era asegurarse que los beneficios provenientes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores fueran sometidos a gravamen en un solo Estado, el Estado contratante en el que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Se ha utilizado el criterio de la sede efectiva por su conexión con la realidad material, económica, que resulta más adecuado que el criterio de la residencia que podría ser utilizado por agentes económicos de otros Estados con el objetivo de beneficiarse de las cláusulas del CDI.

Además, el criterio de la sede de dirección efectiva es el criterio utilizado para remediar los problemas de doble residencia (art.4.2 del Modelo).

Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales admite, dado el principio de flexibilidad que preside el Modelo de Convenio, la posibilidad de que los Estados contratantes acuerden establecer otros criterios para el reparto de la soberanía tributaria sobre los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves³³².

También es posible que los Estados que van a celebrar el CDI prefieran combinar los criterios de la residencia y de la sede de dirección efectiva.

IV.C.2.b) Contenido del término "empresa" :

En los números 1 y 2 se utiliza el término "empresa" para definir la célula económica a la cual se asocian los beneficios

³³² Para ello podrían utilizar la cláusula propuesta "Los beneficios de una empresa de un Estado contratante provenientes de la explotación, en tráfico internacional, de barcos o aeronaves no son imponibles más que en ese Estado".

producidos por una determinada actividad. Desde el punto de vista del Derecho privado, este tipo de empresario podemos denominarlo "naviero" y definirlo como "persona" (física, jurídica, individual o social) o "personas" (copropietarios) que en nombre propio o representado por otro (gestor naval) destina uno o varios buques al transporte marítimo. Por lo tanto, el naviero puede adoptar tres formas jurídicas radicalmente diferentes.

Puede ser una persona física o individual la que realice la actividad de transporte marítimo o aéreo, supuesto que cada día es menos frecuente. Puede ser, también, una persona jurídica y dentro de éstas sociedades anónimas, mayoritariamente. Finalmente, el naviero puede ser de base colectiva, cuando el buque se explota en común, en régimen de copropiedad o de condominio.

La figura del naviero debe distinguirse del propietario que es la persona que ostenta la titularidad dominical sobre el buque y de la figura del armador (que siendo o no su propietario) pertrecha y dota al buque poniéndolo en condiciones técnicas y jurídicas para hacerse a la mar³³³.

Cualquiera que sea la base jurídica sobre la que repose la figura del naviero (individual, social o colectiva) tiene la condición de "persona" a efectos de aplicación del CDI (art.3.1.a) del Modelo) y le pueden ser aplicables las normas

³³³ BROSETA PONT, M., op.cit., pp.755-761.

contenidas en el art.8 del Modelo de Convenio.

También son utilizadas en los números 1 y 2 del art.8 las expresiones "beneficios procedentes de la explotación".

IV.C.2.c) Contenido del término "beneficios" :

Los beneficios procedentes de la explotación de barcos o aeronaves pueden provenir de diferentes tipos de contratos que se han desarrollado siguiendo los pasos de la técnica y de la economía.

1) Tipos de contratos vinculados con la explotación de buques o aeronaves :

Actualmente podemos delimitar los contratos para la utilización del buque en la forma siguiente :

El arrendamiento de buque desnudo es un contrato que se caracteriza por el hecho de que el cedente o arrendador entrega el casco del buque (nave desarmada) desnudo. Se denomina en la práctica extranjera "bare boat charter" o "arrendamiento coquenne". Este buque no está en condiciones de hacerse a la mar por sus propios medios, puesto que, entre otras cosas para ello esenciales, carece de dotación que lo permitiera.

Por el contrario, en el arrendamiento de buque armado y dotado el propietario, arrendador del buque, lo cede por tiempo

y precio determinados armado, pertrechado y dotado de capitán y de tripulación en modo tal que puede hacerse inmediatamente a la mar.

Surgido en la navegación anglosajona, el contrato de "time-charter" puede definirse como un contrato por el que mediante precio se cede por tiempo determinado el uso de un buque armado y dotado, reservándose el propietario-cedente (armador) el control y la dirección sobre su gestión técnica náutica o aérea que se obliga a prestar al cesionario. Esta figura contractual se utiliza, especialmente, en la navegación aérea.

El contrato de fletamiento propio u ordinario es un contrato por el cual el fletante (persona física, jurídica o copropietario que, con la condición de naviero, ostenta la titularidad de la explotación del buque) se compromete a poner todo o parte de un buque concreto y determinado a disposición del fletador y a realizar con él-mediante el pago de un precio- un transporte de mercancías en la forma y condiciones estipuladas. Existen varias subespecies dentro de este tipo de contrato ³³⁴.

Acabamos de ver cómo existe una variada gama de contratos que tienen como objeto la explotación económica en el mercado de embarcaciones y aeronaves y que pueden generar beneficios en las empresas que explotan barcos y aeronaves.

³³⁴ BROSETA PONT, M., op.cit., 786-807.

¿Cuáles son los beneficios que quedan encuadrados dentro del ámbito de aplicación del art.8 del Modelo de Convenio?

2) Beneficios que entran dentro del ámbito del artículo 8

Para responder a este interrogante es necesario consultar los Comentarios al Modelo de Convenio que no han sufrido modificaciones desde la edición de 1977 salvo algunas ligeras modificaciones publicadas en 1994.

De acuerdo con los mismos, los beneficios incluidos son, en primer lugar, los beneficios realizados por la empresa gracias al transporte de pasajeros o de mercancías.

Por lo tanto, incluiríamos aquí los beneficios derivados de los contratos de fletamiento propio u ordinario, contratos de transporte de mercancías mediante conocimiento de embarque, el contrato de personas o pasaje, el contrato de remolque y el contrato de "time charter".

Sin embargo, si los beneficios incluidos en el ámbito del art.8 fueran exclusivamente los derivados del transporte de pasajeros o de mercancías, tal limitación parecería "exageradamente restrictiva" y no tendría en cuenta el desarrollo de la navegación aérea o marítima.

Los números 1 y 2 del art.8 incluyen, por consiguiente, otros posibles beneficios que, ya sea a causa de su naturaleza,

ya sea a causa de su estrecha vinculación con los beneficios directos del transporte, son susceptibles de ser encuadrados en una misma categoría.

Así, deben ser tratados de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o de mercancías, los beneficios extraídos del arrendamiento de un buque o aeronave, completamente armado y equipado y del "time-charter".

Si no se concediera el mismo trato a este último tipo de beneficios, una gran parte de las actividades que entran dentro del ámbito de navegación aérea o marítima quedaría fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones del art.8.

Por el contrario, en el supuesto del contrato de arrendamiento de buque desnudo no han de aplicarse las cláusulas del artículo 8 sino las del artículo 7 que establece las reglas del reparto de la soberanía tributaria de los beneficios empresariales de una forma general.

El tratamiento expreso de estos supuestos ha aparecido por primera vez en los Comentarios tras la revisión de 1994.

Los mismos contemplan, también, la posibilidad de que las empresas de navegación marítima o aérea (especialmente éstas) realicen también actividades complementarias, más o menos estrechamente ligadas a la explotación directa de buques y aeronaves.

Son varios los ejemplos de estas actividades auxiliares que se incluyen dentro del tratamiento del beneficio de la explotación de buques o aeronaves : venta de billetes de pasaje por cuenta de otras empresas, la explotación de servicios de autobús entre una ciudad y su aeropuerto, la publicidad y la propaganda comercial o el transporte de mercancías por camión entre un almacén y un puerto o aeropuerto.

Se hace una referencia en los Comentarios a la utilización de contenederos en la navegación internacional que pueden generar contratos de arrendamiento sobre los mismos.

Así, los beneficios que una empresa de transportes internacionales extrae de operaciones accesorias o complementarias respecto a sus actividades principales de transporte internacional entran dentro del ámbito del art.8 del Modelo.

3) Beneficios excluidos del art.8 del Modelo :

Entre las actividades que quedan expresamente excluidas del ámbito del artículo 8 se encuentran la explotación independiente de un hotel o las actividades de construcción naval efectuadas en un país por una empresa de navegación que tuviera su sede de dirección efectiva en otro Estado (en estos dos supuestos serían de aplicación las normas del art.7 que regula el tratamiento de los beneficios empresariales).

También quedan expresamente excluidos los rendimientos de valores mobiliarios obtenidos por una empresa de transporte internacional (se aplicarán aquí los arts.10, 11 y 12).

El desarrollo de las relaciones comerciales internacionales ha generado una ampliación de los tipos de contratos vinculados con la realización de actividades de transporte internacional mediante buque o aeronave que requiere el empleo de establecimientos permanentes en los Estados de actuación.

A continuación vamos a analizar las consecuencias de la actuación de una empresa de transporte internacional en otro Estado mediante establecimiento permanente.

IV.C.3. Resolución de la "sede de dirección efectiva"
en determinados supuestos (número 3 del art.8) :

La atribución del gravamen exclusivo al Estado de situación de la sede, exige que se establezcan reglas precisas para el caso extraordinario de que la sede esté a bordo de un buque o embarcación.

El apartado 3 del artículo 8 establece dos criterios jerarquizados para resolver el problema de que la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación internacional por aguas interiores se encontrara en un buque o embarcación.

Esta cuestión sería muy difícil que se plantease para el caso del transporte aéreo, por la falta de aptitudes de una aeronave para ser utilizada como una sede de dirección empresarial. De la Villa ha pensado en la posibilidad de que existiera un aeropuerto base³³⁵.

El primero de los criterios propuestos es el del puerto base del buque o embarcación. Tal concepto no está claro ya que no se conoce si el puerto base es el puerto de atraque, de abanderamiento o de matrícula, o bien el puesto que constituye el habitual y normal punto de partida o retorno.

Nosotros creemos que haciendo un paralelo con el criterio

³³⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.

de la sede de dirección efectiva debemos emplear el criterio del puerto que constituye el habitual y normal de partida ya que éste es el criterio que más se ajusta a la realidad material, que tiene en cuenta el lugar donde, en términos generales, se adquieren las provisiones, el combustible, donde se efectúan las reparaciones y mantenimiento y donde el propio buque se encuentra durante una gran parte del tiempo.

En defecto de puerto base, la sede de dirección efectiva se localiza en el Estado de residencia del empresario. Para las personas jurídicas la residencia del empresario es el Estado en el que la sociedad se ha constituido o el lugar donde se encuentra el domicilio social.

No podrá ser aplicado como lugar de residencia el de la sede de dirección (número 2 del art.4 del Modelo) ya que no permitiría resolver el conflicto planteado.

Hasta ahora hemos estudiado los supuestos en que una empresa de forma unitaria realizaba actividades de explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional. A continuación vamos a ver los supuestos en que una empresa utiliza una rama de la misma, utiliza un establecimiento permanente situado en otro Estado y, posteriormente, el tratamiento de las asociaciones empresariales creadas para desarrollar la actividad que estamos analizando.

1) Utilización de establecimiento permanente por parte de una empresa de navegación marítima o aérea :

Si una empresa actúa en otro Estado mediante un establecimiento permanente, es posible que dicho establecimiento permanente esté dedicado a la explotación de los buques o aeronaves del establecimiento permanente de forma exclusiva o que no lo esté.

1.1) Establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de buques o aeronaves :

El Comité de Asuntos Fiscales se ha pronunciado, en este supuesto afirmando que el tratamiento tributario debía ser idéntico al de las empresas que se dedican exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea.

No aplicar el mismo tratamiento comportaría una violación del número 3 del art.24 que prevé la equiparación en el tratamiento de las empresas residentes de un Estado y de los establecimientos permanentes que se encuentren en el mismo.

1.2) Establecimiento permanente dedicado no exclusivamente a la explotación de buques o aeronaves :

Por la parte de beneficios extraídos de la explotación de buques o aeronaves por el establecimiento permanente se pueden

aplicar los números 1 y 2 del art.8.

Como consecuencia de la especial vinculación existente entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal, el Comité de Asuntos Fiscales determina que el transporte efectuado desde éste a aquél no genera ningún beneficio atribuible al establecimiento permanente, aunque sí genera un beneficio al establecimiento principal.

Tampoco podrán imputarse al establecimiento permanente los gastos generados por el mantenimiento o de personal si los mismos se efectúan no en interés del establecimiento permanente sino en interés del establecimiento principal.

El desarrollo del comercio internacional no sólo ha generado que las empresas dedicadas al mismo hayan debido crear establecimientos permanentes para poder llevar a cabo su labor, sino que también hayan tenido que unirse algunas de ellas con el fin de poder ser competitivas en el mercado.

IV.C.2.e) Tratamiento de la explotación en común en actividades de tráfico internacional (número 4 del art.8) :

La complejidad y la enorme cuantía del potencial económico-financiero que es necesario para la explotación de ciertas actividades económicas como las actividades de tráfico internacional inducen a numerosas sociedades a establecer

estrechos lazos entre sí.

Estos lazos pueden crearse a través de mecanismos de colaboración en la que varias sociedades se apoyan sobre la coordinación entre sí, de forma que la dependencia entre ellas surge y depende de los acuerdos estipulados ad hoc³³⁶.

El mundo de la navegación aérea o marítima, como consecuencia de los grandes capitales e inversiones necesarios para su desarrollo, ha sido el objeto especialmente adecuado para la aparición de estas fórmulas de colaboración entre empresas y entre Estados.

Las fórmulas de colaboración entre empresas pueden tener diversos moldes jurídicos: agrupaciones de interés económico (figura asociativa que facilite o desarrolle la actividad económica de sus miembros o socios, sin sustituirla ni eliminarla sino fortaleciéndola), uniones temporales de empresas (relación contractual estipulada en escritura pública, sin personalidad jurídica, cuya finalidad es la colaboración entre empresas para hacer posible la ejecución de una obra, servicio o suministro, que aisladamente cada una de ellas no podría desarrollar o desarrollaría en peores condiciones...³³⁷).

Acabamos de ver que en la base de estas asociaciones se

³³⁶ BROSETA PONT, M., op.cit., pp.368-369.

³³⁷ BROSETA PONT, M., op.cit., pp.376-377.

encuentran generalmente sociedades cuyo origen se basa en capitales privados, sin embargo, también es posible que en la base se puedan hallar capitales de origen público como es el caso de las sociedades internacionales strictu sensu o "empresas comunes".

Se trata de organizaciones que adoptando la forma de asociaciones, en muchos casos, se constituyen al amparo de un texto internacional suscrito por varios Estados y destinados a la explotación industrial o comercial de sectores generalmente cercanos a los servicios públicos o a las actividades de infraestructuras (como es el caso de las SAS consorcio creado por Dinamarca, Suecia y Noruega para la explotación de líneas aéreas).

En cada caso concreto se determinarán cuáles deberán ser las aportaciones de capital, tecnología o infraestructuras y cómo deberá realizarse el reparto de los beneficios de la actividad ejercida en común³³⁸.

El número 3 del art.8 contempla, precisamente, el supuesto de la utilización de un "pool", una explotación en común o un organismo internacional de explotación para el desarrollo de la actividad de explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y extiende a éstos el régimen previsto en los

³³⁸ CALVO CARAVACA, A.L., en **Derecho internacional privado. Parte especial**, pp.161-173, 5ª edición, Madrid, 1993, Centro de Estudios Superiores Sociales y Jurídicos Ramón Carande.

números 1 y 2 del art.8.

Por lo tanto, la regla contenida en el apartado 1 del art.8 del Modelo de Convenio se aplica también a los beneficios derivados de alguna forma de asociación o de cooperación interempresarial y, por lo tanto, en cada uno de los Estados donde se halla la sede de dirección efectiva de las empresas que se encuentren en una situación de colaboración dicho Estado podrá gravar libremente la parte o proporción de los beneficios que corresponde a la empresa que tiene la sede de dirección efectiva en los mismos.

Acabamos de ver cómo las características particulares de las actividades empresariales derivadas de la explotación de buques o aeronaves ha llevado al Comité de Asuntos Fiscales a establecer unas disposiciones singulares para dichas actividades empresariales (art.7 del Modelo de Convenio).

Se establece, así, el principio de tributación en el Estado en el que se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa que se dedica a la explotación de buques o aeronaves para la navegación internacional o de buques en la navegación interior, cualquiera que sea la base personal sobre la que se desarrolla la empresa (individual, social o colectiva).

Se excluye, además, como punto de conexión desencadenante del sometimiento a tributación la existencia de un establecimiento permanente en otro Estado.

También van a tenerse en cuenta estas especialidades de la actividad de explotación de buques por la Administración fiscal española, tanto en el momento de celebrar los CDI como en el momento de establecer la regulación interna de estas actividades.

IV.C.3. Tratamiento de las actividades de transporte aéreo o marítimo en los CDI celebrados por España :

Conscientes de las características particulares de las actividades de navegación aérea y marítima, internacional e interior, la Administración fiscal española y el legislador español han previsto soluciones particularizadas, además de la celebración de CDI, para otorgar un tratamiento adecuado a dichas actividades.

Las soluciones adoptadas se caracterizan por haber empleado instrumentos de una gran variedad (órdenes ministeriales, Convenios internacionales) y de origen internacional (unilateral o bilateral).

IV.C.3.a) Normas de carácter unilateral :

Existen una serie de Ordenes Ministeriales provenientes del Ministro de Hacienda que declaran, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a empresas de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes.

El origen de estas Ordenes se encuentra en el artículo 22 de la Ley General Tributaria. Este artículo exige que una norma con rango de Decreto establezca la exención con reciprocidad³³⁹.

Sin embargo, en todos los casos en que el Ministerio de Hacienda ha hecho uso de tal potestad, lo ha hecho a través de Ordenes Ministeriales.

De la Villa³⁴⁰ afirma que el hecho de que se exija una norma con rango de Decreto no afecta a la validez de las Ordenes Ministeriales dictadas, pues en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades de 1967 y, actualmente, a través del número 4 del art.5 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y del número 2 del art.9 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se legaliza la posibilidad de utilizar una norma de rango inferior dictada por el Ministro de Hacienda.

Para el autor anterior, más que disposiciones jurídicas de

³³⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Comentarios al art.22 en Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Volumen I, Edersa, 1982, pp.167 y ss.

GARROBÉ GENÉ, M., *Comentario al artículo 22 de la Ley General Tributaria*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol.I, I.E.F., Madrid, 1991, pp.337-351.

ANDRÉS, M., *El artículo 22 de la Ley General Tributaria*, en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp.590-606.

³⁴⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., *op.cit.*, pp.155-163.

carácter unilateral, suponen un componente más de la "fiscalidad convencional internacional".

Se trata de acuerdos de exención basados en un régimen bilateral de reciprocidad. Ésta actúa como condición "sine qua non" para que tengan efectos las disposiciones contenidas en la Orden Ministerial.

Es parecer de Baena Aguilar³⁴¹ que esta exención tiene su fundamento en "la voluntad de restringir o redefinir el alcance del criterio de la utilización y del criterio del pago, para evitar efectos extraterritoriales de nuestra normativa fiscal; aunque dichas rentas sean satisfechas por residentes en España y los bienes se utilicen eventualmente en territorio español, los rendimientos y plusvalías no se consideran obtenidos en España, pues el aprovechamiento de los bienes se realiza en varios países, entre los que puede encontrarse España, pero resulta difícil fraccionar un hecho imponible de ámbito internacional".

Una cuestión que puede plantearse es la de la relación entre las Ordenes ministeriales y los Convenios internacionales que se celebren con posterioridad, ya se trate de CDI de carácter general o de carácter específico sobre la navegación aérea o marítima. En el momento de entrar en vigor un Convenio internacional que afecte al tratamiento tributario de las actividades de transporte ¿continúan aplicándose las Órdenes

³⁴¹ BAENA AGUILAR, A., op.cit., pp.293-296.

Ministeriales que establecen exenciones en materia impositiva?

En virtud del principio de jerarquía normativa deben entenderse derogadas las Ordenes Ministeriales como consecuencia de la negociación posterior de un Convenio bilateral, ya sea de carácter general, ya sea de carácter específico sobre la navegación aérea o marítima.

Juntamente con las Ordenes que establecen la exención con reciprocidad existen los CDI generales que tratan sobre las diversas categorías de rentas, entre los cuales se encuentran los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves, siguiendo el art.8 contenido en el Modelo de Convenio y CDI específicos que se refieren exclusivamente a la navegación aérea y marítima o de transporte aéreo que contienen algunas normas de carácter fiscal³⁴².

³⁴² Actualmente las Ordenes en vigor: la Orden de 20 de diciembre de 1968 con la República Árabe Unida, Orden de 2 de junio de 1969 con Perú, Orden de 22 de diciembre de 1971 con el Zaire, Orden de 26 de enero de 1976 con Nigeria, Orden de 31 de enero de 1978 con el Líbano, Orden de 27 de junio de 1978 con Kuwait, Orden de 7 de febrero de 1983 con Uruguay, Orden de 5 de febrero de 1985 con Israel, Orden de 6 de mayo de 1985 con Grecia, Orden de 24 de abril de 1987 con Paraguay y Orden de 6 de mayo de 1991 con Seychelles.

IV.C.3.b) Normas de carácter convencional :

1) CDI de carácter general :

Todos los CDI de carácter general celebrados por España contienen una cláusula que prevé específicamente el tratamiento de las rentas derivadas de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y por aguas interiores, siguiendo en mayor o menor medida el art.8 del Modelo de Convenio.

En lugar de utilizar un solo artículo para describir el tratamiento de los beneficios de actividades de tráfico internacional, se emplean en el CDI con India dos artículos. El primero de ellos está dedicado a la navegación aérea y el segundo dedicado a la navegación marítima.

Así, los CDI con Noruega y Portugal son idénticos, en este punto, al Proyecto de Convenio de 1963 y el CDI con la URSS resulta bastante fiel al art.8 del Modelo de Convenio de 1977.

Hay que destacar que la inmensa mayoría de los CDI sigue el criterio de tributación en el Estado de la sede de dirección efectiva de la empresa, aunque existen otros que emplean el criterio del Estado de residencia de la empresa dedicada a tales actividades (CDI con Australia, Canadá, Japón, Reino Unido, Suecia, Corea, Filipinas e India). En el CDI con Ecuador el criterio de la sede de dirección efectiva se aplica a los beneficios de la explotación de aeronaves en tráfico

internacional, siempre y cuando haya reciprocidad internacional. Si el Ecuador acepta como resultado de un convenio suscrito con un tercer país la ausencia de la cláusula de reciprocidad internacional, se suprimirá automáticamente la condición de la reciprocidad internacional.

Apartándose de los principios fijados en el Modelo de Convenio, el CDI con Filipinas adopta un sistema de tributación compartida, por el que el Estado de donde proceden los beneficios empresariales puede someterlos a un gravamen limitado en la fuente y el Estado de residencia de la empresa puede también gravarlos y adoptar las medidas tendentes a evitar la doble imposición internacional (número 2 del art.8 del CDI con Filipinas).

Con el objetivo de eliminar posibles conflictos de interpretación en algunos Estados se definen cuáles son los beneficios incluidos dentro del artículo destinado a regular los beneficios de tráfico internacional.

En el CDI con la India se da una definición de los beneficios propios de actividades de tráfico aéreo y se incluye entre los beneficios de tráfico internacional los extraídos de la explotación de contenedores. También aparece una definición de "beneficios" en el CDI con Argentina y Estados Unidos (en el número 6 del Protocolo).

Una gran mayoría de los CDI no incluyen dentro del ámbito

del art.8 los beneficios extraídos del transporte realizado por aguas interiores. Estos CDI son: Alemania, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hungría, Italia, Japón, Luxemburgo, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Rumania, Suiza, Túnez, Méjico e Irlanda.

Los CDI con Bulgaria, Hungría, Polonia y Rumania amplían el ámbito de actividades que entran dentro del art.8 del Modelo de Convenio a los transportes por carretera.

En el CDI con Hungría se incluyen también los beneficios derivados de la explotación de contenedores y en el CDI con Polonia se incluye el transporte ferroviario.

La delimitación de los criterios necesarios para la resolución de la situación de la sede efectiva faltan en los CDI con Alemania y Finlandia.

En el caso del CDI con Polonia la delimitación de la sede efectiva se hará utilizando en primer lugar el criterio del puerto de matrícula.

Por lo que respecta al tratamiento de las asociaciones empresariales en los CDI con Alemania, Austria y Finlandia falta dicho tratamiento.

Como consecuencia de la creación del consorcio SAS en que

participan Dinamarca, Suecia y Noruega, en los CDI con los dos primeros existe una cláusula expresa que imputa la parte del beneficio obtenido por el Consorcio que corresponde a cada uno de los dos Estados.

2) Convenios de navegación aérea y marítima :

Junto a los Convenios de carácter general, previstos para el tratamiento de la generalidad de las rentas y patrimonios, existen Convenios de carácter especial que tratan de solucionar el problema de doble imposición de las empresas de navegación marítima y aérea.

Son seis los Convenios firmados por España que regulan esta materia: CDI con Chile, Estados Unidos, Argentina, Irlanda, República Sudrafricana y Venezuela. Los cinco últimos gravan los resultados de las empresas de navegación marítima y aérea. El CDI con Chile se refiere exclusivamente a la navegación aérea.

Los impuestos comprendidos en el Convenio son aquellos que gravan la renta de estas empresas, en el caso de España el IRPF, si la empresa es una persona física y el IS si es una persona jurídica. El Convenio con Argentina hace referencia también al Impuesto sobre el Patrimonio.

Todos los Convenios definen la renta de las empresas de navegación de forma similar, incluyendo el beneficio puramente empresarial.

Sólo los Convenios con Argentina y Venezuela comprenden dentro de esta renta los beneficios de la enajenación de buques o aeronaves que formen parte del patrimonio de la empresa de navegación, extendiéndose el de Argentina a las ganancias de toda clase de bienes muebles e inmuebles.

Esta renta, tal como se define en los Convenios, se grava exclusivamente en el Estado de residencia de la empresa³⁴³.

Sin embargo, han entrado en vigor tres CDI generales con otros tantos Estados incluidos en la lista y puede plantearse la cuestión de la relación entre cada tipo de CDI.

Dos CDI generales, con Argentina e Irlanda contienen una disposición derogatoria de los CDI especiales sobre navegación marítima y aérea (número 7 del Protocolo del CDI con la República Argentina, número 7 del Protocolo del CDI con Irlanda).

Por el contrario, en el CDI general con Estados Unidos no aparece ninguna disposición que derogue el CDI especial en los años treinta. Puesto que en el CDI general con Estados Unidos existe un artículo (el número 8) que trata la cuestión del tratamiento de los beneficios del transporte marítimo y aéreo se puede entender que este artículo deroga de forma tácita el contenido del CDI sobre transporte marítimo y aéreo.

³⁴³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.155-163.

3) Convenios de transporte aéreo :

Además de los CDI señalados anteriormente, existen los Convenios de transporte aéreo que intentan facilitar tal actividad económica entre los dos Estados contratantes.

Contienen esta clase de CDI normas de distinta tipología: comerciales, administrativas y fiscales. La distinta tipología de las normas contenidas en los Convenios permite diferenciarlos de los Convenios de Doble Imposición, tanto generales como especiales, ya que únicamente contienen normas de naturaleza fiscal.

Las cláusulas que, en los Convenios de transporte aéreo, conceden la exención de impuestos directos no son uniformes, aunque existen similitudes.

Actualmente, los Convenios de transporte aéreo son los celebrados con Colombia, Costa de Marfil, Cuba, Gabón, Jordania, Liberia, Paraguay y Uruguay.

IV.C.4. El tratamiento de las empresas asociadas (art.9):

En los dos artículos anteriores, el Modelo de Convenio de la OCDE ha previsto el tratamiento de los beneficios empresariales distribuyendo la potestad tributaria entre los dos Estados contratantes.

Para la generalidad de los beneficios derivados de actividades empresariales, el artículo 7 del Modelo de Convenio concede la posibilidad al Estado de residencia de la persona (según la definición del art.3.1.a) que explota la empresa de someterla a gravamen de acuerdo con su normativa interna, siempre y cuando dicha empresa no actúe en el otro Estado mediante establecimiento permanente.

En tal caso, el Estado donde actúa el establecimiento permanente puede someter libremente a gravamen, de acuerdo con su Derecho interno, los beneficios conseguidos por aquel establecimiento.

Frente al carácter general del artículo 7 del Modelo, el artículo 8 tiene un carácter particular, especial, dedicado exclusivamente a regular el tratamiento tributario de los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional o a través de aguas interiores y reservando el derecho de gravamen al Estado de la sede de dirección efectiva de la empresa.

Además de crear un establecimiento permanente en otro Estado, las empresas pueden extender sus actividades a otros Estados en el ámbito internacional, a través de otros mecanismos, entre los cuales destaca como más frecuente el de creación de

sociedades filiales en otros Estados³⁴⁴.

Sin embargo, son variados los medios que están al alcance de una empresa para crear "grupos de empresas", conjunto formado por dos o más empresas que están sometidas a la misma dirección, aunque cada una de estas empresas esté sostenida por una personalidad jurídica diferente, existe un vínculo generador de la influencia dominante que crea y mantiene la dirección única.

Estos vínculos pueden establecerse a través de participaciones financieras, vinculaciones contractuales entre empresa y vinculaciones personales³⁴⁵.

Tal preocupación del Comité de Asuntos Fiscales no es sino reflejo de la preocupación de las Administraciones fiscales de los Estados para evitar transferencias encubiertas de beneficios entre empresas (sociedades anónimas o colectivas) o entre empresas y socios mediante la utilización, entre las personas vinculadas, de precios diferentes de los que habrían acordado terceros independientes ³⁴⁶.

³⁴⁴ COURT, J.F. y ENTRAYGUES, G., *Gestion Fiscale Internationale des Entreprises*, Montchrétien, París, 1987, pág.67.

³⁴⁵ CUBILLO VALVERDE, C., *Empresas asociadas: el artículo 9 del Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977*, en *Estudios de Doble Imposición internacional*, IEF, Madrid, 1979, pp.265-285, pág.271.

³⁴⁶ GONZÁLEZ POVEDA, V., *op.cit.*, pp.205-208.

El autor contempla el tratamiento de los precios de transferencia en diversos Estados de nuestra área cultural y económica. En nuestro país el art.16 de la LIS según redacción dada por la D.A.5ª de la Ley 18/1991 regula las operaciones vinculadas con sociedades en el exterior.

Esta cuestión tiene especial interés en aquellos casos en que una de las empresas o socios esté situado en un territorio bajo una soberanía tributaria diferente, ya que en el ámbito interno, generalmente, los beneficios transferidos por una empresa a otra deben tributar en la otra, por lo que los ingresos totales son similares.

Las relaciones existentes entre empresas asociadas pueden provocar que establezcan relaciones comerciales o financieras que difieran de las exigidas por la dinámica del mercado (por ejemplo, fijando los precios de transferencia a un nivel diferente del de los precios en un mercado libre).

La adopción de precios de transferencia diferentes puede ser debida a numerosos factores³⁴⁷.

Consideraciones de tipo fiscal pueden, por lo tanto, influir a la vez sobre la naturaleza de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas y sobre el nivel de los

También resultan de interés en el tema:

BAENA AGUILAR, A., op.cit., pp.337-343.

QUINTAS BERMÚDEZ, J., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo IV, Vol.2º, Impuesto sobre Sociedades*, EDERSA, Madrid, 1986, pp.18-19.

COMBARROS VILLANUEVA, V.E., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, Madrid, 1988.

DÍAZ YANES, I., *Nueva regulación del régimen fiscal de las operaciones entre matrices y filiales*, Tribuna fiscal, nº21, 1992, pág.48.

³⁴⁷ OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des Administrations fiscales*, París, julio 1994, nº20, pág.94.

precios de transferencia aplicados.

La dirección del grupo de empresas estará preocupada por los beneficios netos totales tras el pago de impuestos por el conjunto del grupo, sin que sea de especial importancia la naturaleza de tales beneficios (cánones, intereses, dividendos, beneficios empresariales, prestaciones de servicios...).

Para optimizar el beneficio total se buscará una adecuada composición de los mismos de forma que se reduzca al máximo la carga tributaria y aprovechar al máximo el diferente trato fiscal que se aplica a los mismos.

Estos hechos pueden tener por efecto que se trasladen beneficios a sociedades con sede en paraísos fiscales, a sociedades en pérdidas o sociedades con trato fiscal privilegiado lo que lleva a falsear tanto el montante del impuesto debido por las empresas asociadas como los ingresos fiscales del país de acogida de las actividades.

Por lo que los Estados miembros de la OCDE han convenido que los beneficios de las empresas puedan ser corregidos para que se ajusten al principio de plena competencia.

Así, con el fin de determinar correctamente el impuesto en cada Estado y evitar la doble imposición, de manera que se eviten los conflictos entre administraciones fiscales y a promover los

intercambios y las inversiones internacionales³⁴⁸, el Comité de Asuntos Fiscales, el principal órgano de política fiscal de la OCDE, introdujo el art.9 en cada uno de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE.

Dicho artículo 9 tiene como objetivo intentar conseguir que las empresas asociadas satisfagan a los Estados contratantes el impuesto que les corresponde de acuerdo con sus respectivas legislaciones internas y con las normas del texto bilateral negociado y aprobado previamente por dichos Estados.

Los Comentarios a este artículo introducidos en el Modelo de Convenio de 1992 reflejan las opiniones expresadas en los Informes que analizan esta cuestión : Precios de transferencia y empresas multinacionales (1979), Precios de transferencia y empresas multinacionales-Tres estudios fiscales (1984) y La infracapitalización (1987)³⁴⁹.

Actualmente, estos Informes están siendo objeto de revisión por el Comité de Asuntos Fiscales, proceso que está previsto que finalice en 1996³⁵⁰.

³⁴⁸ OCDE, Principes applicables..., pág.82, n°20.

³⁴⁹ OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, 1979. OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales-Trois études fiscales, 1984. OCDE, La souscapitalisation, 1987.

³⁵⁰ Ya se ha publicado la primera parte de la revisión, denominada: Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intérieur des entreprises multinationales et des Administrations fiscales, París, julio, 1994.

IV.C.4.a) Generalidades :

Tanto el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 (que no ha sufrido cambio alguno respecto del Modelo de Convenio de 1977), así como los Comentarios al mismo y los Informes citados parten del principio de que cualquiera que sea la relación, la vinculación subyacente entre empresas, en sus relaciones comerciales y financieras las empresas deben comportarse como agentes económicos independientes, como empresas que actúan en plena competencia, generando los beneficios comerciales aceptados por el mercado.

Tal principio de independencia en las transacciones económicas también ha sido recogido para los establecimientos permanentes en los Comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio, tal y como hemos examinado anteriormente.

Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales ha sido consciente, en el momento de preparar los sucesivos Modelos de Convenio de que las relaciones internas que pudieran existir entre los diferentes sujetos de una actividad económica iban a reflejarse de alguna manera en las condiciones y en los precios fijados para la realización de las transacciones económicas y podían alterar el reparto de beneficios que deberían producirse por tales transacciones.

Es posible que mediante la utilización de los precios de transferencia puedan trasladarse beneficios a una de las empresas

del grupo, motivado por la existencia de un trato fiscal privilegiado y significa, por lo tanto, la pérdida de recaudación fiscal por parte de las Administraciones fiscales de los Estados donde actúan las otras empresas del grupo.

En consecuencia, en el número 1 del art.9 del Modelo de Convenio se ha previsto la existencia de medidas de ajuste de los resultados contables de las empresas vinculadas.

El ajuste de los resultados contables de las empresas vinculadas, la corrección del beneficio en una de las empresas vinculadas implica que una corrección correlativa debe efectuarse en el beneficio de la otra empresa.

Este ajuste previsto en el número 2 del art.9 tiene un carácter bilateral: un mayor ingreso para una de las partes vinculadas debe suponer un mayor gasto para la otra, pues de lo contrario se estaría produciendo una doble imposición económica.

Como resultado final de estas operaciones se obtendrá el anteriormente señalado: conseguir que las empresas asociadas satisfagan a los dos Estados contratantes el impuesto que les corresponde de acuerdo con sus respectivos beneficios calculados según sus legislaciones internas y, de acuerdo también, con el texto bilateral negociado y aprobado por los Estados.

De acuerdo con Fernández³⁵¹, el Modelo de Convenio de la OCDE no sigue ni la llamada "teoría del órgano" (según la cual, cuando una sociedad es dominada por otra que tiene poder de decisión sobre la primera, no constituye la primera más que un órgano de la dominante, lo que autoriza a negar determinados efectos económico-fiscales a dichas relaciones), ni la "teoría anti-órgano" (consistente en aceptar la total independencia de las filiales y de todas las consecuencias que de la misma se derivan y calculando de forma independiente los beneficios de aquéllas) sino una postura intermedia entre ambas teorías consistente en admitir la independencia de la filial, pero teniendo en cuenta su vinculación con la empresa matriz a efectos de ajustes de precios de transferencia.

IV.C.4.b) Condiciones para que pueda producirse el ajuste en los resultados :

La posibilidad contemplada en el número 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio de que un Estado contratante del que es residente la persona que explota una empresa realice ajustes y modificaciones de la contabilidad de ésta para llegar a una determinación de los beneficios, exige el cumplimiento de dos requisitos previos: uno subjetivo y el otro objetivo (ambos incluidos en el número 1 del artículo 9).

³⁵¹ FERNÁNDEZ PÉREZ, J.R., **Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos Modelos de Convenio y recomendaciones existentes**, en **Estudios de Doble Imposición internacional**, pp.137-138, I.E.F., Madrid, 1979.

El primero de ellos exige que exista algún tipo de vinculación, de participación o de conexión entre las empresas y el segundo, que se hayan realizado operaciones comerciales o financieras en condiciones que no se habían producido si se hubiera tratado de empresas que actuasen de forma independiente.

1) Vinculaciones entre empresas:

Entre dos empresas diferentes pueden existir diferentes categorías de conexiones.

En los apartados a) y b) del número 1 del artículo 9 se enumeran los supuestos de asociación empresarial que pueden conducir a un ajuste de los beneficios de las empresas.

Los supuestos enunciados son:

a) una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

Siguiendo a Cubillo³⁵² podemos afirmar que el texto que

³⁵² CUBILLO VALVERDE, C., op.cit., pág.271.

dicta los supuestos de existencia de relaciones entre las empresas es confuso, ya que no dice si en los supuestos de "participación directa o indirecta en la dirección, control o capital de una empresa en otra", ésta ha de ser significativa o implicar una influencia dominante o, al menos, notable.

Se utiliza, además, el término "control" que es demasiado amplio ya que, en principio, cualquier accionista de una sociedad anónima tiene un derecho de control sobre los acuerdos sociales.

Finalmente, el autor sostiene que la propia expresión "empresas asociadas" es poco afortunada, puesto que, actualmente, tanto la doctrina como las legislaciones distinguen claramente, por una parte, las empresas asociadas y por otro, los grupos de empresas.

1.1) Base jurídica de las empresas del art.9 :

Antes de detallar cuáles pueden ser las diferentes combinaciones que pueden dar lugar a una vinculación entre empresas, es necesario subrayar que la base jurídica sobre la cuál pueden reposar las empresas que se encuentren vinculadas, relacionadas, puede ser de naturaleza muy diferente.

En términos generales, puede afirmarse que, en el artículo 9, se exige que como base jurídica para una actividad empresarial haya una persona en los términos del artículo 3.1.a) del Modelo de Convenio de 1992.

Se puede tratar, por lo tanto, de un individuo, de una persona jurídica (sociedades mercantiles, asociaciones, fundaciones, Organismos Públicos...) o de cualquier otra agrupación de personas (sociedades civiles, sociedades colectivas..).

Lo importante, aquí, es que la vinculación, la relación, la asociación se realice entre dos entidades que sean personas a efectos de aplicar el Modelo de Convenio de 1992.

No sería de aplicación el artículo 9, al supuesto de la relación entre un establecimiento permanente y su establecimiento principal, en el Estado actual del desarrollo del Derecho fiscal internacional carece todavía de personalidad, no es persona a efectos de aplicación del Modelo de Convenio. En este supuesto se aplicará el artículo 7 del Modelo de Convenio y sus Comentarios, los cuales aplican, sin embargo, principios similares a los que deben aplicarse a las empresas asociadas: operaciones entre entidades vinculadas con precios que serían adoptados por agentes económicos independientes. Se trata aquí, de un reflejo del proceso de "personificación" de los establecimientos permanentes que todavía hoy no ha culminado.

La existencia de diversas estructuras jurídicas pueden dar lugar a la creación de empresas vinculadas explica la diversidad de vínculos intersocietarios que pueden producirse. Cubillo los divide en tres grandes grupos: participaciones financieras,

vinculaciones contractuales y vínculos personales ³⁵³.

1.2) Participaciones financieras :

En los grupos de empresas vinculados por participaciones financieras, la dirección única se crea por el dominio que tiene una sociedad sobre otras en virtud de las participaciones en el capital de estas últimas que directa o indirectamente, posee la primera.

Las participaciones financieras constituyen el método más frecuente y más antiguo para establecer un vínculo intersocietario más firme y que ofrezca mayor seguridad.

Los supuestos más frecuentes se dan cuando una sociedad residente en un Estado constituye con su propio patrimonio, con su activo, una sociedad en otro Estado; o cuando adquiere mediante una operación en bolsa o directamente a los propietarios el paquete de control de una empresa; o cuando suscribe una ampliación de capital de la sociedad residente en el otro Estado.

Una cuestión muy importante cuando se trata de vinculaciones intersocietarias por medio de participaciones financieras es la determinación del porcentaje de acciones emitidas por una sociedad que, como mínimo, debe poseer otra para que ésta ejerza

³⁵³ CUBILLO VALVERDE, C., op.cit., pp.271-278.

BROSETA PONT, M., op.cit., pp.367-370.

una influencia dominante sobre la primera y exista la figura del grupo de sociedades.

Nosotros consideramos que esta participación en el capital social de la sociedad participada debe ser del 25% de acuerdo con el artículo 10 del Modelo de Convenio que detalla el tratamiento de los dividendos y que establece un reparto de la soberanía tributaria entre el Estado de la fuente de dicha renta y el Estado del beneficiario efectivo de dichos dividendos.

Este límite viene fijado por el número 2 del artículo 10 y se requiere para reducir hasta el 5 por ciento el impuesto exigido sobre los dividendos por el Estado de la fuente y que está justificado, de acuerdo con los Comentarios, por la voluntad de evitar gravámenes sucesivos sobre las mismas rentas dentro de los grupos de sociedades³⁵⁴.

1.3) Vinculaciones contractuales :

Otro de los mecanismos que son utilizados para establecer una dirección única para varias empresas, con independencia de las participaciones financieras, son ciertos contratos característicos mediante los cuales una sociedad puede dominar

³⁵⁴ También en el art.18 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, adaptando los impuestos españoles a las Directrices y Reglamentos de las Comunidades Europeas y, en especial, la Directiva 90/435/CEE que establece el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes se aplica el mismo límite mínimo del 25% de participación en el capital social de la sociedad participada.

a otra.

Estos contratos pueden incluirse en dos grupos. En el primero de estos grupos se hallan los contratos que aunque directa y explícitamente no tienen como finalidad el dominio de una de las partes, sin embargo, crean una situación de hecho generadora de tal dominio.

Pueden ser diversos los contratos que generan tales consecuencias como los contratos de préstamos, de concesión de licencias, de prestación de asistencia técnica, etc. o cualquier combinación entre ellos.

Además existen unas categorías contractuales que directamente, en forma explícita, tienen como finalidad el dominio de una de las partes. Se trata de contratos por los cuales una empresa se obliga a dirigir, a gestionar, a administrar otra empresa.

1.4) Vinculaciones personales :

Finalmente, deben mencionarse las vinculaciones personales que, junto con las participaciones financieras y las vinculaciones personales se configuran como los medios para crear una dirección única de dos o más sociedades.

Las vinculaciones personales pueden establecerse a través de la identidad de miembros de los órganos de dirección de la

empresa, de los gerentes o responsables de la administración corriente de la empresa.

Este tipo de vinculación puede resultar muy difícil de demostrar ya que puede realizarse mediante la utilización de testaferros o personas interpuestas.

Generalmente, las empresas no utilizan un único vínculo para crear un grupo de empresas sino que utilizan varias de estas modalidades (los miembros del consejo de administración de la empresa matriz son los administradores de sociedades filiales, las sociedades matrices celebran contratos de préstamo con las sociedades filiales para financiar estas últimas...) ³⁵⁵.

1.5) Empresas asociadas :

Cubillo introduce, también, el tema de las empresas asociadas que aun careciendo de dirección única lo cierto es que el hecho de la asociación se produce normalmente con vista a establecer entre ellas algún tipo de relaciones especiales que pueden afectar a áreas diversas de las actividades comerciales o financieras.

Es el Derecho interno de los Estados el que regula cuándo existe una relación de tipo asociativo entre empresas, derecho que en el caso de los países miembros de la Unión Europea está

³⁵⁵ Ver sobre la materia BROSETA PONT, M., pp.372-376.

influido por las sucesivas Directivas comunitarias.

Podemos resumir estas consideraciones afirmando que existen una pluralidad de mecanismos que dan lugar a verdaderos grupos de sociedades en los cuales una única dirección dirige y controla toda la actividad económica.

Estos mecanismos pueden tener su origen en la titularidad de una parte importante del capital social de la empresa o de la pérdida de autonomía de la misma como consecuencia del contenido de contratos celebrados por la empresa o en vinculaciones personales de las personas con capacidad de decisión dentro de las mismas.

También existe la posibilidad de que el vínculo entre las dos empresas no sea tan fuerte que lleve aparejado el nacimiento de un grupo de empresas pero que sí produzca una relación más estrecha entre las mismas que la existente entre dos empresas independientes.

Cualquiera de los dos grandes grupos de situaciones puede conducir a la aplicación del ajuste contemplado en los números 1 y 2 del artículo 9. Cualquiera de estas dos situaciones significa el cumplimiento del primero de los requisitos necesarios para que pueda tener lugar el ajuste de los beneficios de ambas sociedades.

2) **Práctica de operaciones en condiciones diferentes a las admitidas por el mercado :**

El otro requisito para que pueda iniciarse el proceso de ajuste es el cálculo de beneficios de la empresa es que "las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes".

La existencia de esas condiciones que difieren de las que hubieran adoptado empresas independientes genera, de un lado, unos mayores beneficios en una de las empresas parte en las relaciones comerciales o financieras y, correlativamente, unos menores beneficios en la otra empresa.

El resultado final del ajuste debe ser establecer el nivel adecuado de beneficios para una y otra empresa, que hubiera sido establecido automáticamente si fueran totalmente independientes. Estableciendo el nivel adecuado de beneficios se determina automáticamente la base imponible del impuesto sobre beneficios que es de aplicación a la empresa: el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Siguiendo a De la Villa³⁵⁶ vamos a analizar la terminología empleada en la redacción del Modelo de Convenio.

³⁵⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit. 164-180.

2.1) "Relaciones comerciales o financieras" :

Al referirse el Modelo de Convenio a "relaciones comerciales o financieras" utiliza una fórmula genérica que resume los complejos vínculos existentes entre las empresas que integran el fenómeno asociativo.

Las relaciones comerciales o financieras pueden adoptar modalidades muy diferentes como compraventa de productos, préstamos, contratos de asistencia técnica, arrendamiento de patentes, etc.

En principio, podrían valer todas las operaciones que signifiquen un desplazamiento patrimonial entre ambas empresas, cualquiera que sea la naturaleza del bien o derecho transferido.

Cubillo³⁵⁷ señala que la manipulación del precio de transferencia se utiliza sobre todo en las transacciones que presentan la mejor aptitud para ello, adoptando fórmulas diferentes en armonía con los propios deseos del grupo.

De entre las fórmulas para modificar arbitrariamente la transmisión de bienes destaca:

-la venta por una de las sociedades del grupo de bienes de equipo a otras sociedades con precios más elevados que los que

³⁵⁷ CUBILLO VALVERDE, C., op.cit., pp.279-282.

hubieran regido en el caso de transacciones con el exterior del grupo;

-las transacciones internas del grupo de materias primas o productos terminados a precio superiores o inferiores a los precios de mercado.

En las transferencias de servicios entre las empresas del grupo, también pueden producirse adulteraciones respecto de las condiciones de mercado.

Uno de los casos más frecuentes es el de los contratos de asistencia técnica por el cual una de las partes se obliga a prestar ayuda y asesoramiento y a cambio, resulta retribuido mediante cánones o royalties.

Para poder decidir si el precio es excesivo o no , habrán de tenerse en cuenta ciertos elementos fundamentales para esta finalidad, como el coste de la investigación científica y tecnológica realizada por la empresa investigadora, la vigencia de su investigación, etc.

Además, es frecuente el pago de intereses excesivos en el caso de préstamos o aplazamientos de pagos entre empresas del grupo, mediante tipos de interés que no se ajustan a los tipos practicados en el mercado financiero.

2.2) Condiciones "aceptadas o impuestas" :

Las condiciones que regulan estas relaciones, las cláusulas incluidas en los contratos pueden ser "aceptadas o impuestas".

En el caso de condiciones impuestas, la unidad de decisión única para todo el grupo se encarga de ordenar a los órganos de administración de las empresas que formen parte del grupo unos criterios para la determinación de los precios de transferencia en las operaciones con el resto de sociedades del grupo.

Para determinar cuáles deben ser esos precios de transferencia, la unidad de dirección del grupo utiliza una política global que atiende al interés del grupo en su totalidad y se basa en su poder de control y de decisión para imponer dicha política a los responsables de las empresas a nivel local, a nivel de cada empresa.

Cuando se utiliza el término "aceptadas" dicho término tiene una connotación de mayor igualdad entre las partes, de un mayor poder de decisión de los responsables de cada una de las empresas, por lo que De la Villa³⁵⁸ la asocia a los vínculos existentes entre empresas asociadas, no entre empresas que formen parte del grupo.

³⁵⁸

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.169.

2.3) Condiciones contractuales que se apartan de las practicadas en el mercado:

Para que operen los ajustes de beneficios es necesario que las condiciones contractuales fijadas difieran "de las que serían acordadas por empresas independientes".

En principio, las operaciones que realizan las empresas, cualquiera que sea la vinculación entre las mismas, deben aplicar las condiciones que rigen entre empresas independientes y para transacciones idénticas o similares efectuadas en el mercado libre. Debe aplicarse el principio "arm's length prices" ("precios de libre competencia").

Si las condiciones y precios pagados corresponden efectivamente a precios de mercado no hay razón para realizar ajustes con fines fiscales.

Las condiciones contractuales deben contemplar un gran número de supuestos que componen una determinada prestación (lugar, tiempo, forma) y a través de los mismos se puede favorecer más o menos a una de las partes dentro de la relación, de manera que, en el caso de un grupo de sociedades, tales condiciones contractuales pueden establecerse de forma que beneficien únicamente a una de las partes y provoquen la alteración de los beneficios atribuibles a cada una de las empresas o entidades intervinientes.

Así, para determinar si las condiciones existentes en un contrato son similares o no a las condiciones que hubieran sido acordadas por empresas independientes deberá realizarse una comparación entre las condiciones (precio, plazos de entrega y de pago, garantías, abono de los gastos, riesgos) aplicadas en un determinado mercado de bienes y servicios y aquellas condiciones que aparecen en las transacciones económicas entre empresas que forman parte de una sola unidad de dirección.

En el caso de que se detecte una divergencia entre el precio y las condiciones aplicadas intergrupo y aquellas que se establecerían en transacciones comparables entre empresas independientes o entre una empresa de un grupo y una empresa independiente, entonces, podría darse un ajuste de beneficios, si las empresas están unidas por algún tipo de vinculación de las vistas anteriormente.

Anteriormente hemos dado algunos ejemplos de posibles maniobras tendentes a alterar los precios practicados en el mercado. Acabamos de ver que son posibles diversos mecanismos para alterar las condiciones en las relaciones entre empresas del mismo grupo y, en especial, los precios de transferencia entre las mismas respecto a las condiciones que serían aplicadas entre empresas independientes que actuaran según criterios de plena competencia.

Si estas maniobras que producen una diferenciación entre las condiciones de los contratos de empresas que pertenecen al mismo

grupo y las condiciones del mercado se acompañan de una vinculación efectiva entre las empresas cualquiera que sea su base, se podrán efectuar ajustes en la contabilidad de las empresas con el objetivo de que reflejen los beneficios que hubieran conseguido de haber actuado conforme a las condiciones del mercado.

El ajuste que puede realizarse, de acuerdo con el número 1 del art.9, tiene como objetivo incluir en los beneficios de las empresas los beneficios que habrían sido obtenidos de no existir unas condiciones diferentes respecto del mercado y que de hecho no se han obtenido a causa de la aplicación de condiciones diferentes respecto de las del mercado.

La parte de los beneficios obtenidos como resultado de los ajustes en la contabilidad de la empresa pueden ser sometidos a gravamen en el Estado de dicha empresa.

Sin embargo, no siempre resulta sencillo conocer a cuánto ascienden los beneficios que deben ser incluidos en los resultados de las empresas del grupo. Vamos a examinar, pues, cuáles son los métodos que podrán ser empleados para dicha tarea.

IV.C.4.c) Modos de ajuste de beneficios en las empresas asociadas :

La modificación de los resultados de empresas asociadas requiere una estimación previa de cuáles debían haber sido los

resultado obtenidos si hubiera actuado como una empresa independiente respecto de las otras empresas del grupo.

1) Principios del ajuste de beneficios :

El criterio elegido es el de las condiciones que prevalecerían entre empresas independientes en condiciones y transacciones comparables.

Se basa el ajuste de beneficios en una razón de equidad, básicamente. Los Estados miembros de la OCDE aplican el principio de empresas independientes intentando tratar en un pie de igualdad las empresas multinacionales y las empresas que no forman de un grupo internacional.

Si se armoniza el régimen fiscal de las empresas asociadas y de las empresas independientes, si se aplica el principio de plena competencia se evita que uno de esos tipos de empresas se encuentre desfavorecida desde el punto de vista fiscal, lo que falsearía las posiciones de competencia.

Frente a la opinión de González Poveda³⁵⁹ que sostiene que la utilización de los precios que se establecen en transacciones comparables entre empresas independientes "parece el más adecuado y, en teoría, el más sencillo, choca en la práctica con la falta, muchas veces, de un precio de mercado comparable", el último

³⁵⁹ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.196.

documento elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales sostiene que "el principio de plena competencia funciona bien en la gran mayoría de casos" ³⁶⁰.

Para numerosas operaciones de compra y venta de bienes así como préstamos de dinero, es posible encontrar fácilmente un precio de plena competencia para una transacción comparable efectuada por empresas independientes comparables que operan en circunstancias comparables.

Aun así, el Comité de Asuntos Fiscales reconoce que en un número creciente de casos resulta difícil poder llevar a cabo el principio de plena competencia como en el caso de transferencia de bienes incorporeales únicos o la prestación de servicios especializados.

Son varias las razones que explican la dificultad de aplicar los precios de plena competencia :

-Ausencia de mercados para los bienes que son objeto de transferencia. Esto es especialmente importante en el caso de transferencia de derechos sobre bienes incorporeales.

-La existencia de economías de escala y de interacciones entre las diversas actividades realizadas en el seno de un grupo de sociedades.

³⁶⁰ OCDE, Principes applicables..., pág.95.

-Las empresas asociadas pueden celebrar negocios entre ellas que no celebrarían con empresas independientes. Resulta más frecuente que una sociedad transfiera un procedimiento nuevo que todavía no está perfeccionado, por ejemplo, a una empresa dentro del mismo grupo que a una empresa extraña al mismo, ya que puede controlar la utilización de dicho procedimiento, sabe que los beneficios extraordinarios que pudieran derivarse de la misma se quedarán dentro del grupo, etc.

-Desde el punto de vista administrativo, conocer, a veces transcurridos algunos años, cuál es el precio de mercado de un bien corporal o incorporal plantea serios problemas. Tal información necesita numerosos datos, las informaciones accesibles pueden ser incompletas o difíciles de interpretar, pueden ser difíciles de localizar al hallarse en Estados diferentes o al estar afectadas de confidencialidad.

A pesar de estas dificultades, los Estados miembros de la OCDE son partidarios de la aplicación del principio de plena competencia³⁶¹.

La aplicación del principio de plena competencia supone una comparación entre las condiciones practicadas entre empresas asociadas y las condiciones aplicadas en una transacción entre empresas independientes.

³⁶¹ OCDE, Principes applicables..., pp.96-97.

Para que tal comparación aporte datos útiles, es necesario que no existan diferencias substanciales que puedan influir notablemente sobre el elemento examinado o que puedan introducirse correcciones que puedan atenuar tales diferencias.

Es necesario considerar que efectuar una comparación entre las transacciones que se celebran entre unas empresas independientes y unas empresas vinculadas, exige conocer cuáles son las características de las transacciones efectuadas, las características de los bienes o servicios que constituyen el objeto de la transferencia, las funciones asumidas por cada una de las partes, las cláusulas contractuales, la situación económica respectiva de las partes y las estrategias industriales y comerciales que persiguen.

La comparación de las condiciones aplicadas entre empresas asociadas y empresas independientes se traducirá en diversos métodos que variarán en función del objeto de análisis.

Vamos a ver ahora los métodos aplicables en el caso de transferencia de mercancías, tecnología, marcas o préstamos.

2) Métodos aplicables a las transferencias de mercancías :

Entre los métodos aplicables para comparar las condiciones aplicadas entre empresas para las transferencias de mercancías destacan el método del precio comparable, el método del precio de reventa y el método del precio de coste incrementado.

2.1) El método del precio comparable :

El método del precio comparable en el mercado libre consiste en comparar el precio de un bien o de un servicio transferido entre empresas asociadas y el de un bien o un servicio transferido entre empresas independientes.

Si existe una diferencia entre estos dos precios, eso puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre las empresas asociadas no son condiciones de plena competencia y que puede ser necesario substituir el precio practicado en el marco de la transacción controlada por el precio practicado en el marco de una transacción en el mercado libre.

Para que una transacción en el mercado libre sea comparable a una transacción controlada, en el supuesto de aplicación del método de precio comparable en el mercado libre, es necesario que se cumpla alguna de las condiciones siguientes:

-no debe existir, entre las transacciones que son objeto de la comparación o entre las empresas que efectúan dichas transacciones ninguna diferencia susceptible de influir en el precio del mercado libre;

-existen tales diferencias pero también existen los índices correctores que puedan aplicarse para atenuar dichas diferencias.

El método del precio comparable en el mercado libre es el

método más directo y más fiable para aplicar el principio de plena competencia.

En consecuencia, este método debe ser aplicado de forma preferente a cualquier otro.

2.2) Métodos diferentes del método de los precios comparables :

Muchas veces no resulta posible comparar las operaciones que se producen en el interior de un grupo con las operaciones que se realizan con otras empresas independientes ya que, por un lado, el volumen de operaciones es muy superior y, por otro lado, junto a las operaciones de transferencia de mercaderías se pueden prestar a las empresas asociadas toda una gama de servicios complementarios (servicios técnicos, de gestión y otros) que no se prestarían a empresas independientes.

De acuerdo con la teoría económica, la aplicación del precio de plena competencia parte de la hipótesis de que los precios en los diferentes países se fijan por las fuerzas del mercado. Sin embargo, el precio de los bienes y servicios, en la realidad, no depende únicamente de las fuerzas del mercado sino que depende, también, de factores muy diversos.

En los Comentarios, la OCDE cita entre estos factores:

-El suministro de mercancías gratuitamente o a precio notoriamente inferior al normal (además del caso de entrega de mercancías como muestra o a efectos publicitarios, el caso más frecuente es la venta de mercancías a empresas asociadas a precios reducidos cuando se encuentran en dificultades, condonándoles total o parcialmente el precio).

-Los precios pueden ser inferiores a los normales en el mercado porque la empresa acaba de poner en marcha su actividad o se ha fijado como objetivo la penetración en un determinado mercado. El Comité de Asuntos Fiscales en su informe recomienda en estos casos aceptar estos precios a efectos fiscales al considerar una política normal en las empresas cuando se intenta la introducción de un nuevo producto.

-Los Estados pueden imponer también controles de precios que aparten a éstos últimos de los precios normales en el mercado de libre competencia. Estos precios deben ser aceptados por las Autoridades fiscales, en cuanto son una condición del mercado del Estado que los ha impuesto y que la empresa no puede evitar.

Entre los métodos de cálculo del precio de una mercancía destaca el método del precio de reventa y el método del precio de coste incrementado.

El punto de partida del método del precio de reventa es el precio por el cual un producto comprado a una empresa asociada se revende a una empresa independiente. De este precio de reventa

se deduce un margen bruto apropiado denominado "el margen bruto de reventa".

Este margen bruto de reventa representa la cantidad mediante la cual el vendedor cubriría sus gastos de venta y gastos de explotación y realizaría un beneficio.

El precio obtenido tras la deducción del margen bruto puede ser considerado, después de la corrección de los otros costes ligados a la adquisición del producto (por ejemplo, derechos de aduana) como un precio de plena competencia para la transferencia inicial entre empresas asociadas.

Para determinar el margen del precio de reventa debe establecerse la referencia con el margen del mismo revendedor en los productos comprados y revendidos en el mercado libre. También puede servir como margen de reventa el aplicado por una empresa independiente en el marco de transacciones comparables en el mercado libre.

Cuando el vendedor ejerce actividades de intermediación, el margen sobre el precio de venta puede asimilarse a la comisión por intermediación que se calcula generalmente como un porcentaje sobre el precio de venta del producto.

El método del precio de reventa necesita haberse asegurado previamente que el bien transferido en el marco de una transacción controlada es comparable al bien transferido en el

marco de una transacción en el mercado libre.

Pueden plantearse serias dudas sobre la utilización del método del precio de reventa, cuando los productos han sido objeto de una nueva transformación o son incorporados en un producto más complejo de manera que pierden su identidad o que ésta haya sido modificada.

Es más exacto el cálculo del precio de reventa si se realiza poco tiempo después de la fecha en que ha tenido lugar la compra de productos.

Debe aumentarse, además, el margen de beneficios, así como los gastos deducibles respecto del precio de reventa, si la empresa realiza actividades substanciales de comercialización y de distribución del bien (publicidad, transporte, promoción...). También puede modificarse el margen de beneficio si el vendedor tiene el derecho exclusivo o no de reventa de las mercancías.

El método del precio de coste incrementado se aplica a los bienes y servicios transferidos a una empresa asociada. Se parte de los costes soportados por el proveedor para realizar la transferencia y a ellos se añade un margen bruto apropiado de manera que se obtenga un beneficio apropiado dadas las actividades realizadas y las condiciones del mercado.

Este método es adecuado, especialmente, cuando productos semiterminados son vendidos entre empresas asociadas, cuando las

empresas asociadas han concluido acuerdos de puesta en común de inmovilizado o de aprovisionamiento a largo plazo o cuando la transacción consiste en una prestación de servicios.

La manera más adecuada de calcular el margen sobre el precio de coste incrementado en las operaciones con empresas asociadas es compararlo con el margen sobre el precio de coste de este mismo proveedor en el caso de operaciones comparables en el mercado libre.

La dificultad esencial de la aplicación del método del margen del precio de venta incrementado consiste, esencialmente, en la determinación de costes.

Los costes varían mucho de una empresa a otra en función del tamaño de la misma, la estructura de financiación, la titularidad o no de los activos empresariales. Además, las prácticas contables no son universales sino que varían de un país a otro y de una empresa a otra.

Los costes que deben incluirse son los costes directos (los que pueden relacionarse a una transacción particular: compra de materias primas, componentes y productos, costes salariales...) y los costes indirectos (los que no pueden adscribirse a una actividad particular pero que están relacionados con un coste directo).

Al variar determinados costes a lo largo del año (materias

primas, transporte y mano de obra) sería posible calcular los costes medios a través de la media anual³⁶².

Acabamos de analizar cuáles son los mecanismos de cálculo de los precios de las transferencias de mercancías, de bienes materiales entre empresas asociadas.

Cuestión que tal y como acabamos de ver plantea numerosos problemas.

Sin embargo, dada la condición de bienes materiales de las mercancías deberían plantear menos problemas que los bienes inmateriales que examinamos a continuación.

3) Transferencias de tecnología :

El principio es, lógicamente, que cualquier pago derivado de la transferencia de tecnología debe valorarse a efectos fiscales con el criterio del precio de plena concurrencia.

Sin embargo, en la mayor parte de estos casos este precio será muy difícil de estimar, pues el mercado de tecnología "no es precisamente un mercado transparente" ³⁶³.

³⁶² GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación...*, pp.195-204. En estas páginas el autor realiza un sumario de la posición adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en sus Informes de 1979 y 1984.

³⁶³ GONZÁLEZ POVEDA, V., *op.cit.*, pág.200.

En el interior de los grupos de sociedades son dos, básicamente, los mecanismos para poner a disposición de una empresa asociada bienes incorporeales.

El primero de los métodos se caracteriza porque la empresa que ha llevado a cabo los trabajos de I+D, una vez que la investigación ha llegado a buen fin, se resarce de sus costes, reclamando a las empresas asociadas una compensación por la utilización de la patente o del "know how".

El segundo procedimiento se caracteriza porque las empresas asociadas contribuyen a los gastos de investigación y desarrollo realizados por una de las empresas del grupo.

Si analizamos el primero de los mecanismos, mediante el cual se cede una licencia sobre una patente o un "know how" a cambio del pago de una cantidad por la entidad receptora de la licencia, para que sea deducible fiscalmente dicho pago por la entidad receptora, es necesario que la licencia objeto del acuerdo suponga una ventaja real o razonablemente pueda esperarse que la obtenga de la conclusión del contrato.

Corresponderá, pues, al contribuyente la carga de la prueba de demostrar que la licencia que ha recibido le ha aportado realmente una ventaja como cesionario de la licencia.

Prevalecerá aquí, por lo tanto, la realidad económica, material, sobre las formas jurídicas adoptadas.

Tras haber comprobado los aspectos cualitativos, es decir, la necesidad de adquirir la licencia de tecnología y, por lo tanto, la posibilidad de deducir fiscalmente los pagos efectuados quedan por analizar, todavía, los aspectos cuantitativos, cuál será la cantidad máxima deducible correspondiente a estos pagos.

Como hemos visto anteriormente, el principio general que debe servir de base para la valoración fiscal del precio de transferencia en la cesión de una patente o de know-how es que este precio sea el que se hubiera aplicado entre dos empresas independientes en una situación de plena competencia.

Son muy numerosas las dificultades que plantea la aplicación práctica de este supuesto. Dificultades más numerosas, todavía, que en el caso de transferencias de mercancías, puesto que será muy difícil encontrar en la mayoría de los casos transacciones de bienes incorporeales comparables con el transmitido en un supuesto dado.

Ante esta situación, el Comité de Asuntos Fiscales da unos "vagos"³⁶⁴ criterios que sirven para determinar si el precio pagado por la empresa asociada es equivalente al precio que hubieran aplicado dos empresas independientes.

Entre los criterios citados destaca como el más eficaz comparar el precio señalado para empresas asociadas con el precio

³⁶⁴ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.145.

incluido en los contratos de cesión que la misma empresa haya concluido con partes independientes, referidos al mismo bien incorporal o a un bien similar en condiciones de mercado idénticas o similares. Aunque en la realidad económica será difícil encontrar operaciones de plena competencia suficientemente comparables, pues el poseedor de un bien incorporal (y en particular el poseedor de una patente) posee, por definición, un derecho de carácter monopolístico que, quizá, no ponga a disposición de empresas no asociadas.

Existen, además, numerosos factores que deben tenerse en cuenta: duración de la cesión, los límites de la zona geográfica en que estos derechos pueden ejercitarse, el carácter exclusivo o no de los derechos cedidos en un solo Estado, el valor de ciertos servicios accesorios derivados de la adquisición de la patente, etc.

Resultará, pues, improbable encontrar una operación suficientemente comparable en la que esté implicada una persona independiente.

Finalmente, el Comité de Asuntos Fiscales se abstiene de recomendar un método concreto, dada la complejidad del problema y se limita a afirmar que será preciso tener en cuenta diversos métodos para llegar a una aproximación satisfactoria al precio de plena competencia.

González Poveda³⁶⁵ explica cuál es el método utilizado corrientemente en la práctica. Este método consiste en evaluar la tendencia de los beneficios en la empresa que adquiere la patente o el "know how" durante un período amplio de tiempo y compararlos con la evolución de los resultados del resto de empresas, que independientes, respecto de la receptora de la patente, realizan las mismas o similares actividades.

Este método plantea también dificultades al existir numerosos factores que pueden hacer evolucionar los resultados.

El otro gran método para poner a disposición de una empresa los resultados de una tecnología está basado en los acuerdos de contribuciones a los gastos de investigación y desarrollo. Son diversas las modalidades en que pueden articularse dichos acuerdos de contribuciones a los gastos.

Desde el punto de vista fiscal, los acuerdos de contribución a gastos de investigación y desarrollo plantean la cuestión de la deducción de las contribuciones satisfechas para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la empresa que realiza el pago.

El criterio básico para admitir como gasto fiscal la contribución a un proyecto de investigación y desarrollo es que la investigación se haya desarrollado realmente en interés de

³⁶⁵ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.205.

todas las partes, de forma que se exige que las investigaciones estén estrechamente relacionadas o ligadas a las necesidades específicas de los partícipes en el acuerdo.

Para la determinación del importe deducible, se parte del principio de que los gastos I+D han de repartirse justa y equitativamente, siendo uno de los criterios de reparto más usuales la cifra de negocios de cada una de las empresas.

Desde el punto de vista cuantitativo, resulta muy difícil comparar las contribuciones a gastos de I+D de un grupo de sociedades con la misma operación realizada, en circunstancias similares por empresas independientes, ya que estos acuerdos son muy poco numerosos entre empresas independientes, salvo para proyectos muy específicos.

González Poveda concluye que el problema en la práctica es el de probar que los partícipes en el proyecto se encuentran en condiciones de beneficiarse de los proyectos de investigación emprendidos³⁶⁶.

4) Transferencias de marcas :

Las transferencias de marcas son de una naturaleza diferente de las transferencias de tecnología.

³⁶⁶ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.202.

Puede definirse la marca com un signo distintivo con el que un empresario (marca individual) o un grupo de empresarios (marca colectiva) diferencian el resultado material o tangible de su actividad económica³⁶⁷.

El resultado final es que las marcas diferencian y distinguen los productos respecto de los de los competidores.

Por el contrario, las patentes suponen una invención que constituye una novedad respecto del estado de la técnica y que es susceptible de aplicación industrial.

Una vez registrada una patente, el inventor de la misma adquiere un derecho subjetivo de explotación en monopolio de la patente que puede transmitirse a través de licencias de explotación a otras entidades.

Determinar el valor de una marca depende de un gran número de factores: régimen legal de las marcas en un determinado país, la importancia del mercado al cual se quiere acceder, prestigio de la marca.

Hay que considerar, además, que el valor de la marca no es estático sino dinámico, evoluciona a lo largo del tiempo, a medida que va ganando influencia en un mercado o, por el contrario, vaya perdiéndola.

³⁶⁷ BROSETA PONT, M., op.cit., pp.137-147, pp.143-147.

Debe resaltarse que, frecuentemente, la marca de fábrica o de comercio se convierte en el bien de mayor valor patrimonial o económico dentro de la empresa sin el cual ésta no podría explotar su actividad, como es el caso de las marcas internacionales o de renombre mundial.

Al igual que sucede en los otros activos inmateriales y, especialmente, en las transferencias de tecnología es necesario comparar el precio pagado por la licencia de explotación con el precio que se pagaría entre empresas independientes y, al igual que sucede en los otros casos, será muy difícil la valoración. Se tendrían que examinar las obligaciones incluidas en el contrato y los gastos de difusión de la marca que corren a cargo del cesionario o cedente.

5) Préstamos :

El criterio general aplicable a la valoración de los intereses pagados por préstamos entre empresas vinculadas es su comparación con el tipo de interés del mercado financiero, para préstamos en similares condiciones (cantidad solicitada, garantías aportadas, plazo de amortización, etc.).

En el caso de que el interés pactado sea superior al practicado por el mercado, el exceso sobre el tipo normal deberá ser considerado como reparto encubierto de beneficios y esta cantidad no será deducible en la contabilidad de la entidad pagadora.

La financiación de la actividad empresarial puede hacerse mediante préstamos o mediante aportaciones de capital. Se puede plantear, entonces, la cuestión si una aportación concreta hecha a una sociedad debe ser considerada como un préstamo y, en consecuencia, puede devengar un interés o es, simplemente, una aportación encubierta de capital.

En este último caso, las cantidades pagadas a causa de la aportación son transferencias de beneficios, reparto de dividendos que no son deducibles como gasto fiscal.

El tratamiento que deberá ser otorgado en esta situación se analizará en el momento de examinar el artículo 10 del Modelo de Convenio que prevé el tratamiento de los "dividendos"³⁶⁸.

La posibilidad de que la que gozan las Administraciones tributarias de los Estados para ajustar los resultados de las empresas que se encuentran vinculadas de alguna manera y que realizan operaciones en condiciones diferentes a aquellas que se aplicarían entre empresas independientes se encuentra limitada por la existencia de unas dificultades técnicas para el cálculo de las cantidades que se deben incorporar a los resultados.

Resulta de muy difícil aplicación el principio de utilización del precio que hubiera sido satisfecho entre empresas independientes en el caso de transferencia de tecnología o de

³⁶⁸ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.202.

transferencia de marcas ya que no existen muchas operaciones similares que puedan considerarse como criterio de comparación.

En el caso de la transferencia de mercancías las posibilidades de utilizar el principio anterior son mayores pero, aún así, existen factores que pueden distorsionar los precios de transferencia (servicios accesorios, precios intervenidos, volúmenes de los pedidos, etc.).

Por el contrario, en el caso de los préstamos celebrados entre empresas que son parte de un mismo grupo de empresas, el cálculo de los ajustes puede realizarse con mayor facilidad.

A pesar de las dificultades que pueden surgir para efectuar el cálculo de los ajustes necesarios y que el propio Comité de Asuntos Fiscales ha reconocido en su Informe, el Modelo de Convenio de 1992 mantiene la posibilidad para las Administraciones fiscales de ajustar los beneficios declarados por una empresa que ha realizado operaciones con empresas que de alguna manera, están asociadas con ella en condiciones diferentes a las del mercado.

IV.C.4.d) La problemática de la doble imposición económica (número 2 del artículo 9) :

La rectificación de la contabilidad en las transacciones entre empresas asociadas en los casos estudiados anteriormente puede conllevar una doble imposición económica (imposición de personas diferentes desde el punto de vista fiscal por las mismas rentas).

En el caso de que un Estado decida rectificar las cifras derivadas de la contabilidad de una empresa residente en el mismo, el nuevo beneficio determinado por la Administración tributaria será sometido a imposición en el Estado de residencia. No obstante, estos beneficios que aparecen como consecuencia de la actividad inspectora de la Administración, han sido gravados anteriormente en el Estado de residencia de la otra empresa que se encuentra vinculada a la anterior.

Si no se establecen mecanismos para la corrección de los beneficios en el Estado que gravó los mismos con anterioridad, se producirá una doble imposición sobre los mismos beneficios, habrá una doble imposición económica (dos empresas diferentes serán gravadas por las mismas rentas).

El número 2 del artículo 9 intenta evitar esta doble imposición económica creando un mecanismo para que el Estado que gravó las rentas en primer lugar realice los ajustes necesarios para evitar la doble imposición económica.

De la Villa³⁶⁹ explica que las consecuencias de la rectificación se manifiestan tanto a nivel del impuesto sobre la renta, sobre el beneficio de las empresas cuyos beneficios son rectificadas, como a nivel de los impuestos en la fuente en el momento de los pagos intersocietarios.

En el primer caso, existirá una misma parte de los beneficios empresariales que serán gravados en los dos Estados a la vez.

En el segundo caso, una renta que es calificada fiscalmente como beneficio oculto distribuido y que es gravado como tal en el Estado de la fuente no recibe un tratamiento especial como dividendo proveniente del mismo grupo de sociedades en el Estado de residencia.

1) Ajustes bilaterales :

La solución prevista por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en el número 2 del apartado 9 prevé que el ajuste realizado en los resultados de una empresa en un determinado Estado debe conllevar un ajuste correlativo en los resultados de la otra empresa vinculada a la anterior del otro Estado y que deberá ser autorizado por las Autoridades fiscales de ese otro Estado.

³⁶⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.173.

Se trata, pues, en el Modelo de Convenio de la OCDE de un ajuste bilateral, que se efectúa en la contabilidad de las dos empresas: un mayor ingreso para una de las partes vinculadas debe suponer un mayor gasto para la otra, pues de lo contrario se estaría produciendo una doble imposición³⁷⁰.

Pero el ajuste que debe realizarse en el Estado que gravó en primer lugar los beneficios no debe producirse automáticamente por el solo hecho de que el otro Estado haya rectificado los beneficios declarados.

Tanto De la Villa como los Comentarios³⁷¹ al artículo advierten que el segundo ajuste sólo ha de practicarse si las Autoridades fiscales estiman que la cifra de beneficios rectificadas corresponde a la que se habría obtenido si las transacciones se hubieran efectuado con total independencia.

En consecuencia, esta disposición no podría ser invocada cuando los beneficios reevaluados de una empresa asociada sobrepasan el nivel que hubieran debido alcanzar si hubieran sido calculados en una situación de plena independencia.

³⁷⁰ Sin embargo, en nuestro país, el art.16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción otorgada por la D.A. 5ª de la Ley 18/1991 en su apartado 3 consagra explícitamente el ajuste administrativo (concluido el período voluntario) unilateral.

BAENA AGUILAR, A., op.cit., pp.334-341, pág.339.

³⁷¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.174.

No se dice nada en el art.9 ni tampoco en los Comentarios sobre el método que debe emplearse para efectuar el ajuste. Estos se limitan a reconocer que se utilizan métodos diferentes en los Estados miembros y cita los métodos más frecuentes:

-el Estado realiza la rectificación de los beneficios declarados para adaptarlos a aquéllos que hubieran debido obtenerse en un mercado en plena competencia y el otro Estado debe deducir, entonces, de los beneficios sometidos a gravamen aquéllos que han resultado gravados en el otro Estado (este método puede dar lugar a devoluciones de ingresos tributarios indebidos por parte de la Administración tributaria);

-el Estado que debe realizar el segundo ajuste en los beneficios puede considerar que los beneficios que han sido objeto de ajuste en el otro Estado son imposables en ese otro Estado y como consecuencia de la aplicación del art.23 del Modelo de Convenio pueden estar exentos de gravamen en el Estado que debe realizar el segundo ajuste o los impuestos pagados en el otro Estado pueden ser deducidos de la cuota tributaria en el Estado que debe realizar el segundo ajuste.

Tampoco se fija en el artículo un plazo para que el Estado que deba realizar el segundo de los ajustes en los beneficios lo efectúe.

Los Comentarios se limitan a recoger algunas de las posiciones de los Estados, dispares, por otro lado (unos Estados

consideran que la obligación de corrección de los beneficios para la Administración tributaria no debería estar limitada en el tiempo mientras que otros Estados consideran que no sería razonable para la práctica administrativa no fijar un límite para la exigibilidad de tal obligación).

El Comité de Asuntos Fiscales sugiere a los Estados que, en el momento de celebrar los Convenios bilaterales incluyan una disposición que limite en el tiempo la obligación del Estado de realizar el segundo ajuste.

2) Los "ajustes secundarios" :

El número 2 del artículo 9 no trata la cuestión de los "ajustes secundarios", es decir, los que procede realizar para que la situación sea idéntica a la que se habría producido si las empresas hubieran actuado con arreglo al principio de plena independencia.

Tras haber realizado el ajuste fiscal bilateral en las dos empresas, la contabilidad de las mismas y, en especial, las cuentas de tesorería no reflejan la realidad establecida por las autoridades tributarias.

Por el contrario, una de las empresas tendrá que tributar por unos beneficios generados por el ajuste fiscal pero que no se traducen por la existencia de unidades monetarias en su activo y, la otra, tendrá que tributar por unos beneficios menores a los

que corresponden a las unidades monetarias de su activo.

Los "ajustes secundarios" serían unas operaciones complementarias de los ajustes en los beneficios que permitieran que el beneficio fiscal final fuera igual a la situación patrimonial de las dos empresas.

"Los ajustes secundarios constituyen el medio adecuado para llegar a una situación consecuente y acorde con la realidad"³⁷².

Para De la Villa, que en esta materia sigue a Cubillo, los problemas que se plantean son:

a) en qué tipo de renta consiste el exceso de beneficios (diferencia entre el beneficio contable y el beneficio fiscal ajustado);

b) los impuestos, distintos del de Sociedades, que inciden sobre tales transferencias (retenciones sobre dividendos e intereses)³⁷³.

Los Comentarios sugieren acudir a un criterio casuístico para resolver la cuestión de los ajustes secundarios. Para el Comité de Asuntos Fiscales nada impide la utilización de estos ajustes secundarios cuando son autorizados por la legislación

³⁷² DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit. pág.174.

³⁷³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.174.
CUBILLO VALVERDE, C., op.cit., pp.283-285.

nacional de los Estados contratantes.

Nosotros pensamos que la solución que debe adoptarse para este problema debe tener muy presente la efectiva, la real, situación patrimonial de cada una de las empresas ya que, por un lado, tenemos una empresa que tiene en su activo unas unidades monetarias de las cuales hay una parte que no resulta sometida a gravamen en el Estado de residencia y, por otro lado, nos hallamos ante una empresa que se encuentra sometida a gravamen por unos beneficios que no pueden corresponder a las unidades monetarias de su activo, al ser producto de un ajuste efectuado por la Administración fiscal.

En consecuencia, esta última empresa se encontrará ante unos problemas de liquidez ya que deberá realizar el pago de un impuesto cuando puede carecer de unidades monetarias para ello.

Consideramos que los beneficios fiscales derivados de la actividad empresarial imputados fiscalmente, han sido transferidos a la otra empresa vía dividendos de manera que al final no hay las unidades monetarias correspondientes a estos beneficios en el patrimonio de la empresa.

Pero si considerásemos que los beneficios fiscales que le han sido imputados corresponden a unidades monetarias que han transferido a la otra empresa, vía dividendos, principalmente, agravaríamos la situación de iliquidez de esa empresa ya que no podría satisfacer la retención que, de acuerdo con la mayoría de

CDI celebrados, debería haber aplicado a los dividendos satisfechos.

Ante las posibles dificultades de liquidez que se planteasen a la empresa que ha visto como se generaban unos beneficios fiscales que no correspondían, sin embargo, a los beneficios contables reales, efectivos, debemos rechazar la consideración como dividendos transferidos el exceso de beneficios fiscales respecto de los contables.

En la otra empresa, como consecuencia del ajuste bilateral, se ha visto cómo disminuían sus beneficios fiscales aunque se mantenían sus beneficios contables. Podría decirse que ha existido un incremento de patrimonio de la empresa que se refleja en su contabilidad y que es igual a la diferencia entre el beneficio contable y el beneficio fiscal.

A este beneficio contable le corresponde, además, unas unidades monetarias en el activo.

Para ajustar ambas magnitudes podremos considerar que ha existido un incremento de patrimonio de la empresa que también resulta gravable, desde el punto de vista fiscal (en España en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...).

De acuerdo con el artículo 13.3 del Modelo de Convenio dicho incremento de patrimonio resulta gravable únicamente en el Estado

de residencia de la persona.

Esta solución nos parece la más aceptable ya que existe liquidez en la sociedad para el pago del impuesto que pueda generarse. El Estado de residencia de la empresa verá como disminuye menos la cantidad que hubiera tenido que devolver y la empresa se vería beneficiada por el tratamiento que generalmente tiene carácter privilegiado para los incrementos de patrimonio.

3) Acuerdo entre autoridades competentes :

Finalmente, como cláusula de cierre, el número 2 del artículo 9 prevé, para el caso en que las partes no estén de acuerdo sobre el montante y la naturaleza del ajuste, el recurso al procedimiento amistoso de resolución de controversias de acuerdo con el art.25 del Modelo de Convenio que se basan en las consultas que se celebren entre las Autoridades competentes.

Esta cláusula de cierre parece dar la razón a Farré Español³⁷⁴ cuando afirma que el número 2 del art.9 del Modelo no contiene un mandato terminante para las administraciones fiscales concernidas dirigido a suprimir la doble imposición resultante, sino que se limita a recomendar que se organicen consultas entre los dos Estados contratantes con el fin de intentar eliminar la

³⁷⁴ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., Los ajustes fiscales entre empresas de distintos Estados de la Comunidad, en Revista de Economía Social y de la Empresa, nº20, pp.129-134.

doble imposición.

Si de las consultas no se desprende acuerdo alguno, la doble imposición se habrá consumado.

Tal consecuencia se explica porque la doble imposición de beneficios es un supuesto típico de doble imposición económica, que no jurídica, mientras que el fin principal del Modelo de Convenio es suprimir la doble imposición jurídica.

Hemos señalado desde la introducción a esta obra que uno de los objetivos básicos del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 y, en general, de todos los Modelos de Convenio es el de evitar la doble imposición jurídica.

Este objetivo se completa aquí con la previsión de medidas destinadas a evitar la doble imposición económica producida por la corrección de los beneficios entre empresas asociadas en uno solo de los Estados contratantes.

Así, siguiendo los pasos de la normativa interna de la mayoría de Estados miembros de la OCDE que admiten que las Administraciones fiscales establezcan ajustes sobre los resultados contables de las empresas que se encuentren dentro de una misma unidad económica, el artículo 9 de los sucesivos Modelos de Convenio de la OCDE admite la misma posibilidad en el caso de grupos de empresas que actúen en varios Estados.

Este artículo presenta un especial interés ya que permite evitar que se trasladen beneficios de un Estado con un nivel de imposición más elevado a otro con un nivel de imposición menos elevado y tiene como objetivo que cada uno de los Estados haga tributar a las empresas que residen en el mismo de acuerdo con los beneficios que efectivamente hubieran obtenido si hubieran actuado como empresas independientes.

Para conseguir este propósito el Comité de Asuntos Fiscales ha establecido un concepto muy amplio de empresas asociadas que comprenda las diferentes posibilidades de control de una empresa sobre otra (participaciones financieras, contratos que limitan la autonomía de decisión, vínculos personales).

En el supuesto de que de acuerdo con los criterios enunciados anteriormente exista un grupo de empresas y que éstas realicen entre ellas operaciones en condiciones diferentes a las que serían aplicables en el mercado, se pueden poner en marcha los mecanismos necesarios para llevar a cabo los ajustes fiscales para llegar al cálculo correcto de los beneficios por uno de los Estados contratantes (párrafo 1 del artículo 9).

Con el párrafo 2 del artículo 9 se pretende evitar que la corrección de los beneficios conduzca a la doble imposición económica sobre los beneficios corregidos y para ello se establece una obligación para el Estado que no corrigió en primer lugar los beneficios de realizar, a su vez, una corrección en los mismos con la finalidad de equilibrar el ajuste realizado en

primer lugar.

El número 2 del art.9 admite la posibilidad de que pueda someterse al procedimiento amistoso regulado en el art.25 del Modelo de Convenio de 1992 el desacuerdo de las empresas afectadas por los ajustes de beneficios realizados por las Administraciones fiscales, supuesto que se dará en numerosas ocasiones.

**IV.C.4.e) El tratamiento de las empresas asociadas
en los CDI celebrados por España :**

Todos los CDI celebrados por España, excepto los firmados con Bulgaria y la URSS contienen una cláusula en materia de tratamiento de empresas asociadas inspirada en el Modelo de Convenio de la OCDE.

González Poveda³⁷⁵ explica la ausencia de normas en la materia en esos CDI debido a las particularidades de su ordenamiento jurídico que se aparta del vigente en el área de la OCDE.

Sin embargo, la mayor parte de los CDI suscritos por España no contienen la cláusula del ajuste correlativo, bilateral de beneficios. En estos casos ninguno de los Estados contratantes

³⁷⁵ GONZÁLEZ POVEDA, V., **Tratados y Convenios internacionales**, pp.750-755, CISS, Valencia, 1993.

estará obligado a hacer el ajuste correlativo para eliminar la doble imposición.

Solamente los CDI con Argentina, Canadá, Checoslovaquia, Estados Unidos, Irlanda, Polonia, Rumania y Suecia contienen la norma del ajuste bilateral de las transacciones entre empresas asociadas.

Determinados CDI especifican un plazo para realizar los ajustes que coinciden con el plazo de prescripción señalado en la legislación nacional: Canadá, Checoslovaquia, Filipinas y Rumania.

IV.C.4.f) Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas :

Las disposiciones contenidas en los CDI celebrados por España con los otros Estados miembros de la Unión Europea se han visto alteradas por la entrada en vigor el 1 de enero de 1995 del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990 (BOE de 21 de diciembre de 1994).

Siguiendo las consignas del artículo 220 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea que invitaban a los Estados a entablar negociaciones con el objetivo de suprimir la doble imposición, se ha celebrado el presente Convenio.

Se trata de un Convenio comunitario³⁷⁶ que se caracteriza por la "especificidad de su procedimiento de elaboración y conclusión" que comienza por iniciativa de la Comisión y termina mediante la celebración del Convenio por los Plenipotenciarios de los Estados con ocasión de una sesión del Consejo de la Comunidad Europea y el depósito de los instrumentos de ratificación en la Secretaría General del Consejo.

Al reservarse la ratificación únicamente a los Estados miembros de las Comunidades Europeas se puede definir como un convenio multilateral cerrado, de duración ilimitada.

Entró en vigor el 1 de enero de 1995, en la fecha en que todos los Estados miembros lo hubieron ratificado.

El objetivo de ese Convenio es suprimir la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas: cuando los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, cuando ambas empresas se hallen unidas por algún vínculo.

Se produce, así, una innovación del marco jurídico aplicable, en tanto que dicho Convenio europeo obliga a las administraciones fiscales afectadas a encontrar un acuerdo que elimine definitivamente la doble imposición³⁷⁷.

³⁷⁶ ABELLÁN HONRUBIA, V. y VILÀ COSTA, B., Lecciones de Derecho..., pp.94-96.

³⁷⁷ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., Los ajustes fiscales..., pág.131.

Una de las novedades más significativas del Convenio es que todo establecimiento permanente de una empresa de un Estado contratante situado en otro Estado contratante se considerará como empresa del Estado en que se halle situado (número 2 del artículo 1).

Se ha establecido, por lo tanto, una equiparación en el tratamiento a efectos de aplicación de dicho Convenio entre las empresas residentes en un Estado y los establecimientos permanentes de empresas residentes en otros Estados.

Parece culminado el proceso de "personificación" del establecimiento permanente, de progresiva consideración del mismo como una entidad independiente desde el punto de vista fiscal con una contabilidad separada y con una conducta en el mercado de empresa independiente.

Los supuestos de vinculación entre entidades que pueden dar lugar a la aplicación del Convenio se encuentran en el artículo 4. El número 1 de este artículo copia el número 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio de 1992.

Por lo que respecta a los establecimientos permanentes el número 2 del artículo 4 establece que "se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas actividades en condiciones idénticas o análogas y que hubiera tratado con total

independencia con la empresa de la que fuera establecimiento permanente".

Para hacer efectivo el ajuste bilateral de los beneficios empresariales se han previsto dos procedimientos: un procedimiento amistoso (artículo 6) y un procedimiento arbitral a través de una comisión consultiva de carácter independiente (artículo 7).

Este Convenio, que es el primer instrumento de Derecho fiscal internacional que obliga a los Estados contratantes a suprimir la doble imposición producida por la corrección de los beneficios declarados por las empresas, amplía la seguridad jurídica de las personas dedicadas a actividades empresariales mediante una serie de garantías (plazos fijados para efectuar las correcciones, decisión mediante una comisión independiente, etc.) lo que, sin duda, favorecerá el desarrollo de las relaciones comerciales en el interior de la Unión Europea³⁷⁸.

Tras haber analizado las normas contenidas en los arts.7, 8 y 9 que regulan el tratamiento de las actividades empresariales realizadas en los dos Estados contratantes, es posible efectuar las siguientes reflexiones.

Por lo que respecta a la generalidad de las actividades

³⁷⁸ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pp.131-146.

GONZÁLEZ POVEDA, V., Tributación de ..., pp.214-220.

económicas, hay que destacar la cada vez mayor importancia del concepto de establecimiento permanente y la voluntad por parte del Comité de Asuntos Fiscales de que cualquiera que sea la entidad que realice una actividad empresarial se rija por el principio de plena independencia frente a las otras entidades que realicen actividades empresariales.

Lógicamente, pese a la relación que existe con el establecimiento principal, los nuevos Comentarios al Modelo de Convenio insisten en la necesidad de que dichas entidades se rijan de acuerdo con el principio de plena independencia en sus relaciones con los establecimientos principales y que las condiciones contractuales que apliquen sean las condiciones que hubieran adoptado empresas en plena competencia.

Lo que indica que se ha producido un avance en el proceso de "personificación" del establecimiento permanente.

Proceso que ha culminado en el Convenio complementario de la Comunidad Europea relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas que introduce el hecho de que el establecimiento permanente sea considerado como empresa del Estado en que se sitúe.

La preocupación del Comité de Asuntos Fiscales porque las relaciones fijadas entre establecimientos permanentes y establecimientos principales reflejen los precios practicados en

el mercado entre agentes independientes, se extiende a las empresas que se hallen vinculadas con otras (mediante participaciones financieras, contratos o vinculaciones personales) de acuerdo con el art.9 del Modelo.

Los Comentarios a estos artículos introducen las novedades aportadas en materia de precios de transferencia por el Informe de 1979 que detalla los diferentes métodos de cálculo de beneficios en el caso de empresas vinculadas.

Este Informe está siendo actualmente objeto de revisión por lo que los Comentarios al mismo pueden sufrir cambios próximamente.

Sin embargo, las dificultades para el cálculo de los beneficios por las Administraciones fiscales como consecuencia de la revisión de los resultados contables son muy importantes y los criterios que pueden utilizarse son aproximativos al no existir unas condiciones de mercado transparentes, de forma general.

Las dificultades para el ajuste de los beneficios pueden aparejar que éstos tengan un valor superior al que se obtendría aplicando los precios de mercado, lo que puede generar una doble imposición económica sobre los mismos al ser gravados en los dos Estados donde actúan las empresas vinculadas.

El Modelo de Convenio introduce la necesidad de que una vez

efectuados los ajustes en un Estado, el otro Estado efectúe los ajustes necesarios para evitar la doble imposición económica (aunque numerosos CDI celebrados por España no introducen dicha obligación) e incluye la posibilidad de realizar un ajuste correlativo mediante un procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 del Modelo de Convenio.

Sin embargo, los Estados miembros de la Unión Europea tienen la posibilidad de utilizar los mecanismos del Convenio antes citados en los cuales aparecen mayores garantías.

Como medio de lucha contra la evasión fiscal, el Comité de Asuntos Fiscales pretende que toda entidad que realice una actividad económica tribute por la totalidad de los beneficios que hubiera obtenido si hubiera actuado de forma independiente en el Estado que le corresponda.

La determinación del Estado correspondiente es diferente en función de la estructura jurídica subyacente de cada una de las entidades.

Así, para los establecimientos permanentes se vincula la imposición al Estado con el que los lazos materiales son más estrechos: con el Estado en el que se halla el establecimiento permanente y de forma subsidiaria con el Estado con el que guarda una relación formal (Estado de residencia de la empresa titular del establecimiento permanente).

También se atiende a un criterio material para las empresas cuyo objeto social sea el transporte aéreo o marítimo que tributarán por la totalidad de sus rendimientos en el Estado en el que tengan su sede de dirección efectiva (Estado desde el cual dirigen la gestión, las inversiones, etc. de la empresa).

Por el contrario, en el supuesto de empresas asociadas se atiende a un criterio no material sino formal.

Es voluntad del Comité de Asuntos Fiscales que se imputen a aquéllas los beneficios que las hubieran correspondido de actuar con total independencia y que el gravamen de las mismas se efectúe en el Estado de la residencia de la sociedad (atendiendo a criterios de lugar de constitución o lugar del domicilio central y no en el criterio del art.4.3 del Modelo que establece como criterio el de la sede de dirección efectiva).

De haberse aplicado el criterio de la sede de dirección efectiva como criterio definidor de la soberanía tributaria, difícilmente el Estado de tributación sería el de la residencia (lugar de constitución o de domicilio social) ya que al integrarse las sociedades dentro de un grupo, la dirección económica y financiera de las mismas es exterior a ellas y, por lo tanto, la sede de dirección efectiva de la totalidad del grupo acostumbra a hallarse en otros Estados que no son los Estados de residencia de las sociedades.