



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

IV.F.1. Gravamen de las profesiones independientes en el art.14 del Modelo de Convenio :

La primera cuestión que plantea este artículo hace referencia al propio título del mismo. Las expresiones empleadas son diferentes en cada una de las versiones. En la versión francesa del Modelo de Convenio de 1992 se utiliza la expresión "Profesiones independientes". En la versión inglesa "Servicios personales independientes" y "Trabajos independientes" en la versión española del Modelo de Convenio de 1977⁴⁹⁰.

Nosotros preferimos mantener la expresión "Profesiones independientes" ya que la misma guarda mayor fidelidad con la versión francesa aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y porque la misma, además, es más acorde con el ámbito objetivo del art.14 del Modelo de Convenio, es decir, las rentas provenientes de actividades que no son comerciales ni industriales (lo que excluiría la expresión "trabajos independientes") pero tampoco única y exclusivamente los profesionales liberales (lo que excluye la expresión "profesiones liberales") sino cualquier actividad por cuenta y nombre

⁴⁹⁰ OCDE, **Modelo de Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio, 1977**, traducción de DE LA VILLA GIL, J.M. y otros, I.E.F., Madrid, 1978.

FARRÉ ESPAÑOL, J.M., utiliza la misma expresión (pág.387), pero encuadra tales actividades dentro del epígrafe "Actividades profesionales".

En la traducción al castellano del Proyecto de Convenio de 1963 se utiliza la expresión, la fórmula de "Profesiones independientes".

propios⁴⁹¹.

El art.14 de cada uno de los Modelos incluye, por consiguiente, las actividades económicas por cuenta propia que no pueden calificarse como actividades industriales o comerciales.

Siguiendo a De la Villa, esta afirmación conduce al análisis de las siguientes cuestiones: qué actividades quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación del art.14 y cómo se efectúa el gravamen de las rentas derivadas de su ejercicio.

IV.F.1.a) Ámbito objetivo de aplicación del art.14 del Modelo de Convenio :

El número 1 del art.14 del Modelo de Convenio utiliza la expresión "las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente".

Al emplear el término "residente" en el art.14 se hace referencia a la definición de "residente" contenida en el art.14 del Modelo de Convenio de 1992, que hemos analizado anteriormente.

Tal definición incluye "toda persona que en virtud de la

⁴⁹¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.295.

legislación de un Estado contratante está sujeta a imposición en él, por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

"Toda persona" incluye de acuerdo con el art.3, apartado 1, letra a) "las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas". Por lo tanto, cualquier persona física, sociedad y cualquier otra agrupación de personas que sea residente en un Estado contratante y que desarrolla una actividad profesional u otras actividades de naturaleza independiente queda encuadrada dentro del artículo 14 del Modelo de Convenio.

Se afirmó, por parte de la doctrina, que el artículo 14 del Modelo resultaba aplicable únicamente a personas físicas que ejercieran actividades profesionales y, por lo tanto, las personas jurídicas que ejercieran actividades profesionales y las personas físicas que no ejercieran actividades profesionales estaban dentro del ámbito de aplicación del art.7 del Modelo de Convenio⁴⁹².

Esta limitación subjetiva (únicamente para personas físicas) y objetiva (únicamente para actividades profesionales) no corresponde a una interpretación lógico-sistemática del Convenio⁴⁹³.

⁴⁹² DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.100.

⁴⁹³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.296.

Además, la concepción que afirma que únicamente las personas físicas pueden llevar a cabo actividades profesionales desconoce las formas modernas de prestación de servicios profesionales liberales los cuales, en la actualidad, se desarrollan mediante organizaciones y formas típicamente empresariales.

Así, las actividades que quedan encuadradas dentro del art.14 del Modelo incluyen las actividades de carácter independiente que incluyen básicamente las actividades profesionales "liberales" y otras actividades de naturaleza independiente.

Las de carácter industrial y comercial quedan excluidas del art.14 del Modelo (se incluyen en el art.7 del Modelo), así como las actividades profesionales ejercidas con carácter dependiente (se aplicará el art.15 del Modelo de Convenio).

En el número 2 del art.14 aparece una lista de "servicios profesionales", que ilustran el ámbito objetivo de aplicación del artículo (actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables). Esta lista tiene carácter meramente indicativo.

Tal y cómo hemos visto anteriormente las actividades profesionales pueden llevarse a cabo directamente por la persona física profesional o por personas jurídicas de profesionales que agrupan a un número de profesionales.

Lo que diferencia una actividad profesional de una actividad industrial o comercial estriba en la importancia del trabajo personal frente al capital y otros factores como la formación, el prestigio o la experiencia, que aunque pueden exigirse en una actividad industrial o comercial tienen menor importancia⁴⁹⁴.

En el caso de que existan dificultades para interpretar este artículo los Comentarios al Modelo sugieren la utilización del acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, el precepto integra "otras actividades de naturaleza independiente", pero no se explicita más. Este precepto incluye cualquier actividad que se ejerza de forma independiente, es decir, en nombre y por cuenta propio, sin depender de un empleador.

La conclusión es que las actividades a que se refiere el artículo 14 comprenden todo tipo de trabajos, profesionales o no, siempre que se presten independientemente. Lo que diferencia estas actividades de las mismas actividades realizadas en un marco de dependencia, de sujeción, radica, precisamente, en la ausencia de esta sujeción propia de las relaciones laborales.

Hay una excepción a este principio amparada en el principio de especialidad por el cual las rentas generadas por las

⁴⁹⁴ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit., pág.235.

actividades de artistas y deportistas deberán ser reguladas por el art.17 del Modelo de Convenio.

De la Villa es crítico con la expresión empleada, pues, el art.14 considera la independencia como un concepto substantivo ("actividades de naturaleza independiente") que hace cambiar la esencia, la naturaleza de la labor realizada, cuando en realidad la independencia o dependencia es una forma de organización jurídica de prestar o asumir un trabajo, que no afecta, en absoluto, la naturaleza de éste⁴⁹⁵.

Una vez analizado el ámbito objetivo del art.14 es necesario examinar el reparto de la soberanía previsto en el número 1 del art.14 del Modelo.

IV.F.1.b) Reparto de la soberanía tributaria en materia de rentas de profesiones independientes:

De acuerdo con el número 1 del art.14 del Modelo de Convenio de 1992 "las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición a ese Estado".

Existe, pues, un derecho exclusivo de gravamen sobre las rentas del Estado en el cual reside el perceptor de las mismas.

⁴⁹⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.298.

Tal derecho exclusivo existe incluso en el supuesto de que tales actuaciones se lleven a cabo en Estado distinto del de residencia.

La exclusividad de la potestad de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las rentas tiene una excepción en la segunda parte del número 1: si el residente dispusiera, de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades.

Si, efectivamente, dispusiera de esa base fija las rentas podrían quedar sometidas a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que fueran imputables a esa base fija.

Se transforma así la potestad de gravamen de exclusiva en el Estado de residencia del receptor de las rentas en compartida entre el Estado de situación de la base fija y el Estado de residencia del receptor.

El Comité de Asuntos Fiscales ha optado por una vía intermedia, entre la postura defendida entre los países desarrollados favorables a una potestad de gravamen exclusiva en el Estado de residencia de quien realiza las actividades profesionales independientes y la defendida por los países en vías de desarrollo partidarios de un criterio radicalmente opuesto, consistente en el gravamen exclusivo en el país de la

fuente ⁴⁹⁶.

Se ha empleado en el art.14 la expresión "base fija", equiparable al establecimiento permanente, aunque no aparece ninguna definición de dicha expresión. Sólomente se recogen los requisitos de presencia de ciertos caracteres de fijeza o de permanencia. De la Villa⁴⁹⁷ lo define como "lugar fijo de negocios en el que se efectúa toda o parte de la actividad".

Existe un notable paralelismo entre el tratamiento previsto para los beneficios de actividades empresariales e industriales (art.7 del Modelo de Convenio) y el tratamiento de las rentas de actividades profesionales⁴⁹⁸. Los Comentarios afirman que las disposiciones del artículo son análogas a aquéllas a las que se someten los beneficios de las empresas y que, de hecho, se basan en los mismos principios.

Los Comentarios al Modelo, en consecuencia, admiten la aplicación analógica de las directrices y criterios establecidos en los arts.5 y 7 del Modelo, los principios del art.7 para distribuir los beneficios entre sede y establecimiento permanente y las pautas para la deducción de gastos generales y de dirección.

⁴⁹⁶ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.99.

⁴⁹⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.299.

⁴⁹⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.299.

Sin embargo, aparece un límite en el número 1 del art.14 a la potestad de gravamen del Estado en el que se encuentra la base fija y éste consiste en que sólo pueden someterse a imposición en el Estado de situación de la base fija los beneficios en la medida en que sean imputables a esta base fija. Así, las rentas de actividades independientes, de profesiones independientes obtenidas a través de una base fija en un Estado contratante pueden someterse a imposición en dicho Estado pero sólo en la medida en que dichas rentas sean imputables y, en la medida en que lo sean a dicha base fija. El otro Estado, el Estado de residencia del receptor de los mismas, podrá someterlas a gravamen pero deberá adoptar los mecanismos de exención o de imputación para evitar la doble imposición sobre dichas rentas.

Hemos visto cómo el Comité de Asuntos Fiscales ha adoptado el criterio de la presencia de una base fija para provocar el nacimiento de la obligación de contribuir en el Estado de situación de la misma.

Se hubieran podido emplear otros criterios como el criterio de la permanencia física en el otro Estado durante un período de tiempo (183 días en el caso de las rentas del trabajo dependiente, art.15)⁴⁹⁹ o el criterio cuantitativo (por encima de determinada cantidad nace la obligación contributiva en el Estado de situación).

⁴⁹⁹ Diversos Estados han formulado reserva a este artículo anunciando su voluntad de imponer el criterio de los 183 días de permanencia (Nueva Zelanda, Turquía, Dinamarca y Noruega).

Se ha elegido finalmente el criterio de la base fija quizás por ser un criterio conocido por los Estados.

**IV.F.1.c) Tratamiento de las rentas de
profesionales independientes en los
CDI celebrados por España :**

1) Tratamientos de rentas de profesionales :

Tanto España como Portugal efectuaron tanto en 1977 como en 1992 una reserva al sistema de reparto de la potestad tributaria contenido en el número 1 del art.14, al haberse adoptado criterios muy amplios, en Derecho interno, de sujeción a gravamen en España⁵⁰⁰.

Sin embargo, en la mayoría de los CDI celebrados por España se siguen las pautas marcadas por el Modelo de Convenio de 1992 en cuanto al reparto de la soberanía tributaria.

Por lo que respecta a la denominación de las rentas del

⁵⁰⁰ Hasta el 31 de diciembre de 1991 durante la vigencia de aplicación de la Ley 44/1978 se consideraban sujetos a gravamen en España, los rendimientos de las actividades profesionales cuando se pagaban por una persona o entidad residente en España o cuando la actividad se realizaba en territorio español.

A partir del 1 de enero de 1992 con la aplicación del art.11 de la Ley 18/1991 se establece como criterio el del lugar en que se ha obtenido o producido el rendimiento de la actividad profesional.

art.14, aparecen diferentes posibilidades: "profesiones independientes" (CDI con Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia y Túnez), "servicios profesionales" (CDI con Bulgaria e Italia), "trabajos independientes" (CDI con Checoslovaquia, Hungría, Luxemburgo, Ecuador, Filipinas y Méjico), "servicios personales independientes" (CDI con China, EUA, Marruecos, Polonia, Argentina, Corea, Irlanda e India) y "profesionales independientes" (Suiza).

El gravamen exclusivo en el Estado de residencia del receptor de las rentas aparece como principio general en todos los CDI celebrados por España excepto el CDI celebrado con Argentina, salvo que se produzca alguna situación o circunstancia como la actuación en el otro Estado mediante presencia de una base fija o por presencia en el otro Estado durante un determinado período de tiempo u otro criterio.

En todos los CDI celebrados por España, a excepción del CDI celebrado con Ecuador, se emplea como punto de conexión la actividad mediante una base fija como criterio para que las rentas de actividades profesionales sean gravables, también, en el Estado donde exista la base fija.

Sin embargo, existen numerosos CDI en los cuales coexisten diversos puntos de conexión que permiten ampliar el número de supuestos en que pueden someterse a gravamen las rentas de actividades profesionales en el Estado donde se realizan tales

actividades.

El CDI hispano-canadiense admite el gravamen de los rendimientos de actividades profesionales en el otro Estado, además del caso de existencia de base fija en el otro Estado, cuando la estancia del profesional en el otro Estado sea igual o superior a 183 días durante el año fiscal o si durante el año fiscal las remuneraciones por servicios exceden de 100.000 pesetas, en el caso de España. o de 2.000 dólares canadienses, en el caso de Canadá (art.14.1).

También en el CDI con Suecia aparece un triple criterio de competencia para permitir al Estado en que se obtienen las rentas hacerlas tributar: la presencia de base fija, permanencia en el territorio durante un período de 183 días durante el año fiscal y la obtención de remuneraciones que excedan de 100.000 pesetas o de 6.000 coronas.

En el CDI con China además de atribuirse la competencia en el caso de presencia de base fija se somete a imposición al profesional en el Estado que ejerza su actividad si permanece en este Estado durante un período o períodos que excedan de 183 días en el año natural.

En el CDI con Ecuador se emplea únicamente el criterio temporal de 183 días.

El criterio temporal se rebaja hasta 120 días en el año

natural en el CDI con Filipinas.

En lugar de utilizar como baremo de duración de la permanencia el año natural, puede utilizarse también el año fiscal, el período impositivo.

Este último es el criterio utilizado en el CDI con la India (permanencia no inferior a 183 días durante el período impositivo), en el CDI con Dinamarca (permanencia durante 90 o más días durante el año fiscal).

Otro de los baremos utilizados que no es ni el año natural ni el período impositivo es el de un período continuo de doce meses, criterio empleado en el CDI con Méjico.

En el CDI con Argentina existe en todo caso un derecho del Estado en que se efectúa la actividad de percibir hasta un 10 por ciento sobre los rendimientos brutos percibidos por dichos servicios o actividades.

2) Otros rendimientos independientes :

Junto a las profesiones independientes y a las actividades artísticas y deportivas (art.17) algunos convenios contienen disposiciones específicas relativas a los comisionistas y profesores o investigadores⁵⁰¹.

⁵⁰¹ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.164.

2.1) Agentes mediadores :

Explica González Poveda que la mayoría de los CDI solamente hacen referencia a los agentes mediadores (corredores, comisionistas y similares) al regular los supuestos de existencia de un establecimiento permanente, en el art.5 del Modelo de Convenio⁵⁰².

El Comité de Asuntos Fiscales al aprobar el art.7 del Modelo de Convenio consideraba la actividad de los corredores, comisionistas o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente como una actividad comercial cuyos beneficios deben seguir las reglas establecidas para los beneficios empresariales.

Sin embargo, en el momento de celebrar algunos CDI, España y los otros Estados contratantes pueden haber decidido incluir alguna cláusula destinada a regular expresamente las actividades de los agentes mediadores.

En el art.15 del CDI con Austria establece que las disposiciones del art.7 (beneficios empresariales) son de aplicación a las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en el otro Estado por sus actividades como corredor, comisionista general o mediador de cualquier otra clase que goce de un estatuto independiente.

⁵⁰² GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tratados y Convenios...*, pp.787-788.

El punto 3 del Protocolo al CDI con Canadá y el número 3 del art.XIV del CDI con Suecia dispone que las rentas percibidas por un corredor, un comisionista general o cualquier otro intermediario con estatuto independiente sólo se someten a imposición en el Estado de residencia, a no ser que disponga en el otro Estado de una base fija para el ejercicio de sus actividades. No se aplican aquí los criterios de permanencia en el territorio ni de cantidades percibidas provenientes del otro territorio.

La enumeración de las profesiones independientes del número 2 del art.14 de los CDI con Finlandia y Noruega incluye una mención específica a los "agentes mediadores".

Los CDI con Francia y Portugal contienen un artículo específico que intenta distribuir la potestad tributaria entre Francia y España y entre Portugal y España en relación con las rentas de agentes mediadores. Se aplican los mismos criterios que para los beneficios empresariales y las remuneraciones de trabajos independientes: se someten a imposición solamente en el Estado de residencia, salvo que se disponga en el otro Estado de una base fija.

En el CDI con Rumania existe un artículo dedicado exclusivamente al tratamiento de las rentas de actividades de comisionistas (art.13). Se prevé un régimen de tributación compartida en este régimen con una limitación en el Estado de procedencia de las comisiones del 5 por 100. Este artículo se

inspira en el art.11 del Modelo de Convenio que prevé el régimen de los intereses.

Los últimos CDI celebrados por España (Argentina, Ecuador, Filipinas, Méjico, Corea, India e Irlanda) carecen de disposición específica para el tratamiento de los "agentes mediadores".

2.2) Profesores e investigadores :

En la mayoría de CDI celebrados por España (todos menos los celebrados con Alemania, Australia, Austria, Canadá, Checoslovaquia, Estados Unidos, Marruecos, Méjico y Suiza) existe una disposición referida al tratamiento tributario de los profesores e investigadores que se desplazan desde un Estado contratante hasta el otro Estado contratante para llevar a cabo una labor de docencia o de investigación.

El tratamiento previsto, que en algunos Tratados es idéntico al tratamiento previsto para los estudiantes (CDI con Argentina, Bélgica, Bulgaria, Finlandia, Italia y Polonia), se caracteriza por ser un tratamiento privilegiado al quedar exentas de tributación las remuneraciones que perciba como consecuencia de las actividades que realizan en el Estado en que las realiza.

Para acceder a tal régimen privilegiado es necesario, en general, cumplir una serie de requisitos: que la actividad docente o investigadora se realice por invitación de una institución oficial de uno de los Estados contratantes y el

período para realizar las actividades no deba ser superior a dos años.

El tratamiento previsto para los profesores se explica por la voluntad de los Estados de favorecer los intercambios culturales entre los mismos y, en especial, entre las Universidades de esos mismos Estados.

IV.F.2. Tratamiento de las rentas percibidas por artistas y deportistas (art.17 del Modelo):

El artículo 17 del Modelo de la OCDE recoge el tratamiento de las rentas percibidas por artistas y deportistas, en calidad de tales, propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales.

Una de las pocas novedades aportadas en el articulado por el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992, aparece en el artículo 17 ya que en la versión inglesa del Modelo la voz "athletes" (atletas) ha sido sustituida por la voz "sportsmen" (deportistas), al considerar el Comité de Asuntos Fiscales que la nueva voz empleada tenía un significado más amplio, más acorde con la finalidad del artículo.

Se trata de un tratamiento unitario previsto por el Comité de Asuntos Fiscales para la integridad de las rentas que perciben artistas y deportistas por razón de sus actividades artísticas o deportivas, independientemente de que dichas actividades se

efectúen por cuenta propia o por cuenta ajena.

El régimen de los artistas o deportistas en los Modelos de Convenio constituye una excepción a los principios seguidos en la distribución del impuesto que grava las rentas derivadas de actividades profesionales y del trabajo dependiente⁵⁰³.

La no diferenciación entre el régimen por cuenta propia o ajena conlleva que el Modelo, no adopta la solución prevista para los profesionales liberales y otras actividades de carácter independiente del art.14 ni sea comprendido entre las rentas de trabajos dependientes regulados en los arts. 15,16, 18 y 19 del Modelo⁵⁰⁴.

Creemos, no obstante, que resulta más adecuado desde el punto de vista sistemático ordenar las rentas de artistas y deportistas entre las rentas del trabajo independiente.

En el número 1 del art.17 se utiliza la expresión "las rentas que un residente de un Estado contratante". No obstante, el artista o deportista que actúa en un Estado como consecuencia de una relación laboral (que comporta una continuidad en la relación) adquiere de manera prácticamente automática la residencia del Estado en el que actúa y, por lo tanto, no entra dentro del ámbito de aplicación del número 1 del art.17 que exige

⁵⁰³ GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación de ...*, pág.248.

⁵⁰⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., *op.cit.*, pág.320.

la condición de residente del Estado contratante en el que no realiza su actividad personal.

Las elevadas retribuciones obtenidas por los artistas y deportistas más conocidos y admirados deberían conllevar unas elevadas contribuciones económicas a los gastos del Estado en el que actúan y en el que residen estos artistas y deportistas. Frente a este planteamiento teórico, la realidad práctica ha mostrado cómo se han diseñado estrategias con el objetivo de reducir al máximo el pago de impuestos. Cuestión que ha provocado el interés del Comité de Asuntos Fiscales que en dos de sus Informes contempla los métodos existentes de evasión fiscal aplicados por artistas y deportistas⁵⁰⁵.

Acabamos de comprobar, por lo tanto, que el tratamiento de las rentas de artistas y deportistas obtenidas por su condición de tales plantea una serie de problemas: qué personas pueden reunir la condición de artistas y deportistas, cuáles son las rentas que deben incluirse dentro del ámbito de aplicación del art.17, cuál es el reparto de la potestad tributaria y, finalmente, qué medidas se han adoptado para evitar la evasión fiscal internacional.

⁵⁰⁵ OCDE, *Questions de Fiscalité Internationale n°1, L'évasion et la fraude fiscales internationales*, París, 1987.

OCDE, *Questions de Fiscalité Internationale. L'imposition des artistes et sportifs*, OCDE, París, 1987.

IV.F.2.a) Definición de artistas y deportistas:

La primera cuestión que plantea el artículo de los Convenios relativa a los artistas y deportistas es ¿cuál es la amplitud que debe darse a estos términos? ¿qué supuestos deben considerarse como "artistas" y "deportistas"?

En el número 1 del art.17 del Modelo, el Comité de Asuntos Fiscales se refiere a las rentas que un residente obtenga "en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista".

Los ejemplos que aparecen en esta lista carecen de carácter limitativo y únicamente poseen carácter ejemplificativo.

1) Definición de "artistas" :

En su Informe, el Comité ha reconocido su incapacidad para poder dar una definición general y precisa del término "artista" y da una serie de ejemplos de actuaciones artísticas a efectos de aplicación del art.17 del Modelo:

-actor de teatro o de cine o de películas cinematográficas;

-participación en actividades de naturaleza política, social, religiosa o de caridad siempre y cuando estas actividades incluyan actuaciones de entretenimiento o diversión;

-en el caso de la realización simultánea de dos actividades ("actor-productor", "bailarín-coreógrafo") si la prestación de la persona tiene el carácter de actuación artística, la renta será considerada como renta de artistas.

Como contrapunto al listado de situaciones en que existe una actividad artística, también se citan una serie de actividades que carecen de tal carácter:

-en el caso de la realización simultánea de dos actividades cuando la actividad artística tenga carácter limitado, residual;

-participantes en un coloquio;

-personal administrativo o técnico (ejemplo, cámaras que participan en el rodaje de una película, los productores, los realizadores, los coreógrafos, el personal técnico o los acompañantes de un grupo pop).

Tanto el Informe como los Comentarios admiten la existencia de una zona intermedia, de una zona gris, que comporta la aparición de una persona en la televisión, en la radio o ante el público, en general, pueden desencadenar la aplicación del artículo del Convenio relativo a los artistas. En estos casos, será conveniente examinar "el perfil global de la persona interesada".

Contrasta la opinión expresada por el Comité de Asuntos

Fiscales con la formulada por De la Villa⁵⁰⁶ que considera que la noción de "artista" debe conllevar "necesariamente la presencia de un público o auditorio. No se trata, pues, del ejercicio retribuido de una actividad artística o deportiva, sino de que tal actividad se desarrolle públicamente, con asistencia de un número indeterminado de personas, que, se presume, abonan un precio por presenciar su actuación".

Estos requisitos enunciados por De la Villa entran en contradicción con alguno de los supuestos contenidos en los Comentarios como el de las actuaciones en películas publicitarias o promocionales (donde no suele haber presencia de público en le rodaje y no se exige precio), o de participaciones en entretenimientos en actividades de naturaleza política o religiosa (donde pocas veces se exige precio).

Por lo tanto, debemos rechazar estos requisitos expuestos por De la Villa para que se dé la condición de "artista".

2) Definición de "deportistas" :

Se adopta una concepción amplia de "deportistas" que incluye los atletas (saltadores, corredores), los nadadores, los jugadores de golf, los jugadores de fútbol, de tenis y de cricket, así como los corredores de automóviles.

⁵⁰⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.322.

También se aplica el art.17 a otros participantes en actividades que tienen carácter generalmente de entretenimiento ("divertissement") como los jugadores de billar y los participantes en torneos de ajedrez o de bridge.

En el número 1 del art.17 se utiliza el término "personas" que incluye tanto personas físicas como personas jurídicas como agrupaciones de personas. Sin embargo, "las actividades a que se refiere el precepto son de tal índole que difícilmente cabe pensar en la posibilidad de que sea una entidad la que las lleve a cabo"⁵⁰⁷.

Lo que sí que está previsto en el art.17 es que las rentas que tienen su origen en la actividad artística no las reciba el propio artista sino un tercero intermediario, supuesto que analizaremos más adelante.

IV.F.2.b) Rentas que entran dentro del ámbito del art.17 del Modelo de Convenio :

El número 1 del art.17 se aplica a la renta percibida directa o indirectamente, a título individual, por un artista o un deportista.

La remuneración puede ser pagada directamente al artista o deportista, a su agente que la percibe por cuenta del artista o

⁵⁰⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.322.

deportista o puede ser abonada por una sociedad de la que el artista o deportista es empleado.

La heterogeneidad es la característica principal de las rentas percibidas por los artistas y deportistas.

González Poveda detalla estas rentas⁵⁰⁸:

-Ingresos ligados directamente a una manifestación de talento del artista o deportista: actuación ante el público o transmisión directa por radio o por televisión o grabada para su transmisión.

-Ingresos derivados de contratos de reproducción de la obra del artista en discos, cassettes, videocassettes y, en general, por cualquier medio.

-Ingresos pagados por el patrocinador ("sponsorship", "parrainage") de una competición deportiva o de un espectáculo artístico.

-Ingresos obtenidos de empresas por la utilización de material deportivo de su marca.

-Ingresos de la utilización de la marca con fines publicitarios.

⁵⁰⁸ GONZÁLEZ POVEDA, V., op.cit. pp.250-251.

Son, pues, de distinta naturaleza las rentas que pueden ser percibidas, obtenidas por artistas y deportistas. Pueden tener, por consiguiente, naturaleza de rentas de la pura actividad artística o deportiva, de rendimientos de la propiedad intelectual o rendimientos de naturaleza empresarial o profesional, lo que dará lugar a la aplicación de distintos artículos del Modelo de Convenio.

Los Comentarios al art.17 intentan resolver el problema de calificación de las rentas partiendo del principio de que no será de aplicación el art.17 en los casos en que no haya relación directa entre las rentas y un espectáculo público dado por el artista o deportista en el país interesado.

Así, los ingresos derivados de contratos de reproducción de la obra del artista constituyen cánones, contraprestaciones por la cesión de derechos sobre la propiedad intelectual y deben tratarse de acuerdo con el art.12 y no con el art.17.

Sin embargo, los ingresos provenientes de un patrocinador o de contratos publicitarios directa o indirectamente vinculados a manifestaciones o espectáculos artísticos o deportivos que tienen lugar en un Estado dado entran dentro del ámbito de aplicación del art.17 del Modelo.

Los ingresos provenientes de un patrocinador o de contratos publicitarios que no están vinculados a manifestaciones o espectáculos artísticos o deportivos no deben someterse al

tratamiento previsto en el art.17 sino a las reglas del art.14 (trabajos independientes) o, en su caso, del art.15 (trabajos dependientes).

Las indemnizaciones obtenidas como consecuencia de la anulación de un espectáculo están, también, excluidas del marco del art.17 y deben incluirse dentro de los arts.7, 14 o 15.

Como consecuencia de la actividad del Estado en el ámbito cultural, es posible que determinados artistas o deportistas estén bajo una relación de dependencia del Estado o de diversos organismos culturales del mismo y, en consecuencia, perciba rentas de ese Estado. Para esta categoría de rentas no será de aplicación el art.17 sino el art.19 "funciones públicas".

Los Estados contratantes pueden acordar conceder un trato diferenciado a las actividades financiadas, subvencionadas a través de fondos públicos del Estado o de organismos del propio Estado, estableciéndose que únicamente podrán ser gravadas dichas rentas en el Estado de residencia del artista o deportista.

Es el Derecho interno de cada Estado el que debe decidir la forma de cálculo del rendimiento y la forma recaudación. Puede aplicarse una retención definitiva en la fuente sobre la cuantía bruta de los rendimientos o puede aplicarse la retención sobre la diferencia entre la totalidad de ingresos menos determinados gastos.

Se aplica en la generalidad de los casos el sistema de "withholding tax" o de retención definitiva o liberatoria resultado de la aplicación de un tipo de gravamen sobre el importe bruto o íntegro, con escasas correcciones.

Este método se explica por la necesidad de no obstaculizar las transacciones internacionales que un régimen de cómputo de los ingresos y gastos reales producidos en un ejercicio haría muy difícil⁵⁰⁹.

Tanto la noción de "artistas" o "deportistas" como el catálogo de rentas imputables a los anteriores que entran dentro del ámbito objetivo del art.17 se caracterizan por su heterogeneidad que puede combinarse en general con su elevada cuantía por lo que los Estados y el Comité de Asuntos Fiscales han mostrado gran interés en resolver la cuestión del reparto de la soberanía tributaria.

⁵⁰⁹ BAENA AGUILAR, A., op.cit., pp.351-355.

De acuerdo con el art.19.1 de la Ley 18/1991 del IRPF se aplica una retención definitiva del 25 por 100 sobre los rendimientos. La cuestión que se plantea es si los rendimientos son íntegros o brutos. Para resolver esta cuestión el número 2 del art.18 admite la deducción de los gastos de personal y aprovisionamiento de materiales incurridos en el caso de prestación de servicios.

Baena considera que la deducción es aplicable a cualquier prestación de servicios, empresariales, profesionales o artísticas. Por lo tanto, se aplica la retención del 25 por 100 sobre los rendimientos "cuasi-brutos".

IV.F.2.c) Reparto de la soberanía tributaria:

De acuerdo con el número 1 del art.17 las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista o de deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Constituye este artículo una excepción a las reglas contenidas en el artículo 14 que exigen que las rentas obtenidas por una profesión independiente sean obtenidas a través de una base fija para que pueda producirse el gravamen de las mismas en el Estado de situación de la base fija y del número 2 del art.15 que excluye de tributación en el Estado donde se ejerce un trabajo dependiente en el caso de permanecer en ese Estado durante un período de tiempo que no exceda de un determinado plazo o cuando las remuneraciones se paguen por o en nombre de una persona empleadora que no es residente de ese Estado o no se paguen por un establecimiento permanente o una base fija en ese Estado.

Se exigen, por un lado, menos requisitos, exigencia del art.14, para poder gravar las rentas en la fuente y se excluyen, por otro lado, supuestos en que no puede producirse la imposición en la fuente (supuesto del número 2 del art.17).

Suponemos que la elevada cuantía de las remuneraciones satisfechas a artistas o deportistas exigen que se asegure de

algún modo su contribución al sostenimiento de los gastos del Estado en el que han puesto de manifiesto sus cualidades, en el que han actuado.

El Estado de residencia del artista o deportista tiene, lógicamente, derecho a gravar las rentas percibidas pero dicho derecho se encuentra condicionado por la obligación de aplicar los mecanismos necesarios para evitar la doble imposición internacional.

En el caso de que el Estado de residencia del artista o deportista aplicara el método de la exención como método para evitar la doble imposición jurídica internacional, dicho Estado se encontraría en la imposibilidad de someter a gravamen estas rentas (generalmente, de elevada cuantía).

Si el Estado de la fuente no hubiera gravado, en base a su derecho interno, de acuerdo con el número 1 del art.17, las rentas de artistas o deportistas en su territorio, se produciría una doble ausencia de tributación de las rentas, una doble exoneración fiscal internacional: las rentas no resultarían gravadas ni en el Estado de la fuente ni en el Estado de residencia del receptor.

Este resultado parece inaceptable al Comité de Asuntos Fiscales que intenta evitar la doble imposición jurídica internacional pero no la doble exoneración.

Por ello el Comité de Asuntos Fiscales sugiere la introducción de una cláusula en la cual se estableciera que el Estado de residencia dispone de un derecho subsidiario de gravamen en el caso en que el Estado en que las actividades han sido ejercidas no ha ejercido su derecho de gravamen de acuerdo con el art.17.

Acabamos de ver cómo el Comité de Asuntos Fiscales ha mostrado su interés en que el Estado de residencia del artista o deportista tenga un derecho real y efectivo de gravamen sobre las rentas obtenidas por dichas personas. También ha mostrado interés el Comité de Asuntos Fiscales en conseguir que el Estado de la fuente pueda proceder de forma efectiva a gravar las rentas en el Estado de la fuente evitando los mecanismos preparados de evasión fiscal.

IV.F.2.d) Medidas para evitar la evasión fiscal internacional en las rentas percibidas por artistas y deportistas :

Frente al planteamiento teórico del número 1 del art.17, la realidad práctica mostró que se diseñaron estrategias con el objetivo de reducir al máximo el pago de impuestos que impulsaron la modificación del art.17 en el Modelo de Convenio de 1977 que se ha mantenido en el Modelo de Convenio de 1992.

Veamos a continuación cuáles han sido las estrategias de evasión fiscal ideadas por los contribuyentes artistas o deportistas y la reacción por parte del Comité de Asuntos Fiscales.

1) Esquemas de evasión fiscal de artistas y deportistas :

Un procedimiento de evasión fiscal ideado para su utilización por artistas y deportistas es la utilización de sociedades interpuestas que están controladas por ellos como receptores de las rentas.

Este mecanismo de evasión fiscal fue denominado "Sociedades rent a star"⁵¹⁰.

Se crea una sociedad cuyo capital es propiedad del artista

⁵¹⁰ OCDE, L'évasion..., pág.37.

o deportista o personas vinculadas con ellos. A continuación, los artistas o deportistas accionistas de la sociedad se convierten en empleados de la misma, a la que, además, ceden los derechos sobre las actuaciones artísticas o deportivas que se realicen. Esta sociedad es, lógicamente, residente en un determinado Estado.

El promotor del otro Estado contratante celebra un contrato con la sociedad titular de los derechos sobre las actuaciones artísticas o deportivas que se realicen y no con los propios artistas o deportistas. Una vez realizada la actuación en el otro Estado contratante, el promotor paga el precio acordado a la sociedad que recibe también los otros derechos derivados de la actuación (retransmisiones televisivas, publicidad...).

De esta manera, el artista o deportista aparece ante la Administración tributaria del Estado en el que actúa como un empleado de la sociedad receptora de los derechos y no percibe directamente las rentas.

Esta estructura compleja va a suponer una merma importante de recaudación para el Estado en el que se efectúa la actuación, ya que:

-al no tener la sociedad interpuesta un establecimiento permanente en el Estado en el que realiza el espectáculo, los beneficios no podrán ser gravados en el Estado en el que se realiza la actuación, al atribuirse, en este caso, por el art.7 del Modelo de Convenio la potestad tributaria únicamente al

Estado en el que reside la sociedad;

-al mismo tiempo, el artista, al aparecer como un trabajador por cuenta ajena, puede alegar a su favor la exoneración de gravamen en el país en el que actúa ya que no permanece más de 183 días en el país en el que actúa, no recibe sus retribuciones de una sociedad residente o de un establecimiento permanente en el Estado en el que se halla (número 2 del artículo 15 del Modelo).

Estos montajes parecieron inaceptables al Comité de Asuntos Fiscales que modificó el contenido del art.17 en el Modelo de Convenio de 1977.

2) Mecanismo anti-evasión fiscal del número 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio:

Para luchar contra el montaje evasivo explicado anteriormente, el Comité de Asuntos Fiscales introdujo un segundo párrafo en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1977 (que se ha mantenido en el Modelo de Convenio de 1992) que contempla los casos en los que las rentas provenientes de actividades artísticas o deportivas se atribuyen a otras personas.

Así, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona (física o jurídica), estas rentas pueden someterse

a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

La novedad aportada por el número 2 del artículo 17 consiste en dejar de lado las normas contenidas en los arts.7 (que trata sobre los beneficios empresariales), art.14 (que trata de las rentas de trabajos independientes) y art.15 (que trata de las rentas de trabajos dependientes) del Modelo, de manera que aun no existiendo o concurriendo los requisitos o elementos que suponen un vínculo o nexo jurídico entre la renta y el Estado de la fuente (establecimiento permanente, art.7; base fija de negocios, art.14 y permanencia en el Estado en el que se desarrolla el trabajo, art.15), se reconoce y otorga, en todo caso, al Estado de la fuente, un derecho a gravar ⁵¹¹.

En el supuesto de interposición de alguna persona (física, jurídica o agrupación de personas) entre el pagador de las rentas y el artista o deportista, la causa del pago de las rentas como es la actuación de un artista o deportista va a ser determinante en el tratamiento jurídico-tributario previsto para dichas rentas.

Estamos ante un supuesto de ampliación del hecho imponible, con el objetivo de evitar la evasión fiscal internacional que da lugar al nacimiento de un derecho de gravamen por parte del Estado de donde provienen las rentas. Tal Estado tendrá derecho

⁵¹¹ DE LA VILLA, J.M., op.cit., pág.322.

de gravamen sobre las rentas tanto si las rentas son percibidas directamente por el artista o deportista (número 1 del artículo 17) como si se efectúa tal percepción a través de persona interpuesta (número 2 del artículo 17). Lo determinante para que nazca el derecho del Estado a someter a gravamen será que las rentas tengan su origen, su raíz, en actuaciones artísticas o deportivas en ese Estado.

Será tal la importancia del origen de las rentas para el nacimiento del derecho del Estado donde se realizan las actuaciones de someter a gravamen que, en el caso de percibirse por un artista o deportista por razón de sus actuaciones personales, no se precisará el cumplimiento de ningún requisito adicional (no se precisa el requisito del establecimiento permanente que se exige para los beneficios empresariales, ni el requisito de la base fija de negocios si la renta es percibida por una persona física).

Uno de los problemas que puede plantearse en la práctica para los Estados es el hecho de que antes de la introducción de la cláusula de evasión fiscal del número 2 del art.17 se habían celebrado numerosos CDI siguiendo el art.17 del Proyecto de Convenio de 1963, por lo que en numerosos CDI no aparece tal medida destinada a evitar la evasión fiscal internacional.

Ante esta situación cabe preguntarse si dado que ha sido incluida tal cláusula en el Modelo de Convenio de 1977 y en el Modelo de Convenio de 1992 ¿puede pensarse que la misma es

aplicable? ¿Se encuentra incluida implícitamente en los CDI celebrados con anterioridad a la publicación del Modelo de Convenio de 1977?

Nosotros consideramos que esto no es posible: esta cláusula se aparta de las normas generales, de los principios generales en que se basa el Modelo de Convenio: reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades (art.3.1.b) del Modelo), gravamen de las rentas de actividades independientes únicamente si hay base fija (art.14.1 del Modelo), gravamen de las rentas de actividades dependientes en el Estado de actuación si hay permanencia en el mismo (art.15.2 del Modelo) y, por lo tanto, no es posible que esté incluida de forma implícita o sobrevenida.

Por otro lado, se producirá un grave atentado contra la seguridad jurídica del contribuyente ⁵¹², al no haber sido introducida dicha cláusula en ningún texto jurídico firmado por los representantes del Estado y al carecer de la publicidad

⁵¹² El CDI con los Países Bajos celebrado por España el día 16 de junio de 1971 (B.O.E. de 16 de octubre de 1972) carece de la cláusula destinada a regular el supuesto de las rentas atribuidas a persona distinta, por lo que ha dado lugar a la utilización de sociedades residentes de los Países Bajos que no resultaban gravadas en España al carecer las sociedades de establecimiento permanente en nuestro país (art.7 del CDI) y no resultaba de aplicación el art.18 del CDI destinado a regular el tratamiento de las rentas de artistas o deportistas.

Este sistema de evitar la tributación en España empleado por un conocido grupo de rock and roll fue considerado legítimo por el Tribunal Económico Administrativo Central por Resolución de 20 de octubre de 1992.

CAAMAÑO ANIDO, M.A., El caso Rolling Stones o el defecto del Convenio hispano-holandés de doble imposición, Crónica Tributaria., nº68/1993, pp.7-14.

propia de los textos legales.

Acabamos de examinar los mecanismos introducidos por el Modelo de Convenio de 1977 para evitar la evasión fiscal internacional. Se trata de mecanismos que se reflejan mediante los cambios introducidos en el articulado del Convenio. Cambios que afectaban a los artículos reguladores del tratamiento de las rentas de capital y de las rentas de actividades artísticas y deportivas.

El Comité de Asuntos Fiscales en el art.17 del Modelo se ha apartado de las normas que había previsto de forma general para las actividades empresariales y trabajos independientes (arts.7 y 14 del Modelo) y para las actividades dependientes (art.15 del Modelo).

La filosofía de la norma ha sido reforzar la potestad tributaria del Estado de la fuente, sin excluir la del Estado de residencia y evitar las dificultades de orden práctico que ofrece la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas cuando actúan en el extranjero⁵¹³.

Si las rentas constituyen una contraprestación por una actuación artística o deportiva en el Estado nacerá la posibilidad para el Estado de someter a gravamen las rentas tanto las que son percibidas directamente por el artista o deportista

⁵¹³

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

(número 1 del art.17) como las que son percibidas a través de una persona física o jurídica interpuesta (número 2 del art.17). Para reforzar aún más la potestad tributaria de gravamen del Estado de la fuente, los Comentarios al Modelo defienden una concepción amplia de artista y deportista y de las rentas derivadas de actuaciones artísticas o deportivas.

IV.F.2.e) Tratamiento de las rentas de artistas y deportistas en los CDI celebrados por España:

Los CDI celebrados por España se ajustan, en general, a los Modelos de Convenio que sucesivamente ha publicado la OCDE⁵¹⁴.

Es decir, que España en el momento de celebrar sus negociaciones se ha adaptado a las novedades aportadas por el Modelo de Convenio de 1977 (introducción del número 2 del art.17), aunque en los CDI más recientes se ha introducido una novedad sustancial que estudiaremos a continuación.

Todos los CDI establecen el principio general de tributación en el Estado de actuación de los artistas o deportistas.

Algunos CDI regulan el supuesto de las rentas atribuidas a persona distinta de la que realiza la actuación.

⁵¹⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.324.

Tras la publicación del Modelo de Convenio de 1977 que introdujo el número 2 del art.17 se generalizó esta cláusula en los CDI celebrados por España, aunque en algunos de los celebrados con anterioridad ya existía tal cláusula.

Los Tratados con Brasil, Bulgaria, Checoslovaquia, China, Estados Unidos, Francia, Hungría, Italia, Japón, Luxemburgo, Marruecos, Polonia, Reino Unido, Rumania, Suecia, Túnez, URSS, Argentina, Ecuador, Filipinas, Méjico, Irlanda, Corea e India contienen tal cautela.

De ellos, los de Canadá, Francia y Japón exigen que la sociedad intermediaria esté controlada directa o indirectamente por el artista o deportista y el de Marruecos, después de sentar el principio del gravamen de las rentas de artistas y deportistas en el Estado en que ejerzan sus actividades, establece que la misma regla se aplicará "a las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan las actividades mencionadas".

El Convenio con Estados Unidos prevé la no aplicación de la segunda cláusula cuando resulte probado que ni el artista ni el deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de la persona interpuesta en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas (partnership) y otras distribuciones.

Una de las novedades más destacables de los CDI

recientemente celebrados por España consiste en la introducción de una cláusula que, apartándose, del principio general de tributación en el Estado de actuación, excluye de gravamen en el Estado de la fuente y reserva el gravamen al Estado de residencia del artista o deportista las actuaciones que sean realizadas conforme a un programa de intercambio cultural acordado por los Gobiernos de ambos Estados contratantes (Corea, Polonia, Rumania, Bulgaria, China, Rumania y URSS) o cuando se financia sustancialmente por fondos públicos del Estado de no residencia o de sus subdivisiones políticas o administrativas (Argentina, Irlanda, India, Filipinas, Méjico y Australia) o cuando las actividades se hagan en beneficio de organizaciones sin fines lucrativos (Marruecos, Filipinas).

IV.F.3. Tratamiento tributario de las rentas obtenidas por estudiantes (art.20 del Modelo de Convenio)

El art.20 del Modelo de Convenio de la OCDE contempla el supuesto de los estudiantes o personas en prácticas que efectúan, realizan, una parte de su formación en un Estado diferente del Estado de su residencia habitual.

Se trata de regular la tributación que han de soportar los estudiantes o personas en prácticas por las rentas que obtienen fuera del Estado en que residen para recibir o continuar su formación y que obtienen para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación.

Mediante esta disposición se pretende otorgar un trato favorable a las personas que realizan estudios fuera del Estado de residencia⁵¹⁵, ya que se considera por parte de los Estados miembros de la OCDE que la movilidad de los estudiantes constituye un factor positivo para el desarrollo económico de los Estados.

No abarca, sin embargo, el art.20 el supuesto del personal docente o investigador que es trasladada a otro Estado, invitado o no por las autoridades del mismo para impartir sus enseñanzas o dictar conferencias⁵¹⁶.

⁵¹⁵ GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación de no...*, pp.391-392.

⁵¹⁶ De la Villa sugiere que las rentas del personal docente e investigador obtenidas por el ejercicio de su actividad profesional en Estado distinto del de residencia habitual se rige

La única modificación que ha sufrido el art.20 en los sucesivos Modelos de Convenio preparados por la OCDE, estriba en que el Modelo de Convenio de 1977 introdujo la voz "inmediatamente" en la redacción del artículo.

No se ha producido modificación alguna en el contenido del artículo y en el de sus Comentarios en el Modelo de Convenio de 1992.

Sin embargo, el régimen privilegiado previsto en el art.20 no se aplica a cualquier tipo de ayuda concedida al estudio ni a todos los estudiantes que perciban ayudas al estudio por lo que resulta necesario detallar los requisitos subjetivos y objetivos de aplicación del art.20. Tras este examen, procederemos al análisis del reparto de la soberanía tributaria ideado por el Comité de Asuntos Fiscales.

IV.F.3.a) Requisitos subjetivos y objetivos :

Sólo los estudiantes o personas en prácticas que no hayan sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residentes del otro Estado contratante y que se encuentren en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o

por lo dispuesto en el art.14 "trabajos independientes" o en el art.21 "otras rentas". Aunque debemos añadir que los Estados en el momento de llevar a cabo sus negociaciones pueden acordar incluir un artículo destinado a regular expresamente las rentas de profesores o pueden incluir dentro del ámbito subjetivo del art.20 también a los profesores de forma expresa.

formación pueden ser beneficiarios del régimen previsto en el art.20 del Modelo.

Aparecen, pues, requisitos, condiciones, límites tanto subjetivos como objetivos que es conveniente analizar.

1) Requisitos subjetivos :

Desde el punto de vista subjetivo, el artículo 20, afecta a los estudiantes o personas en prácticas que sean o hayan sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residentes del otro Estado contratante.

La utilización de los términos "estudiante" o "persona en prácticas" con un contenido amplio permite un gran número de beneficiarios.

"Estudiante" es todo aquél que realiza una labor intelectual y que todavía no ha completado su formación. Es persona que cursa estudios, particularmente de grado secundario y superior.

"Persona en prácticas" parece referirse a los que habiendo terminado su instrucción teórica (fase estudiantil) completan su formación con un período práctico; persona que está aplicando los conocimientos adquiridos.

De la Villa considera que lo determinante para incluir un supuesto dentro de la categoría de "estudiantes" o "persona en

prácticas" es que, en ambos casos, lo predominante es la labor intelectual desarrollada por el sujeto y que, de acuerdo con esta interpretación, quedan excluidas las actividades puramente manuales o de formación profesional⁵¹⁷.

Los Comentarios de la OCDE no explicitan nada al respecto, por lo que nos parecen excesivos los requisitos subjetivos añadidos por el autor. Para nosotros no es necesario el cumplimiento de estos requisitos.

Lo determinante para la inclusión en el art.20 debe ser el estar encuadrado en un programa de formación ya sea en un centro de enseñanza secundaria, técnica o superior o centro de investigación o ya sea, por otro lado, en un centro de trabajo.

El criterio principal al que debe atenderse es a la finalidad de la estancia en el Estado y ésta debe ser la de formación, sin que tengan mayor importancia los métodos o medios empleados ya sean prácticas, clases magistrales, prácticas en laboratorios o en empresas.

Por lo tanto, entran dentro del ámbito del precepto estudiantes de enseñanzas secundarias, de enseñanzas profesionales o de enseñanzas superiores.

Para poder acogerse al contenido de art.20 no es necesario

⁵¹⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.347.

únicamente tener la condición subjetiva de estudiante sino que es necesario, además, cumplir otro requisito subjetivo: ser o haber sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante.

El término "residente" debe ser entendido de acuerdo con el art.4 del Modelo de Convenio.

Esta condición subjetiva puede dar lugar a dos supuestos: el estudiante es residente de un Estado y se traslada al otro Estado pero sigue manteniendo la residencia del otro Estado al ser de corta duración la estancia de formación (frecuentemente se adquiere la residencia fiscal de un Estado por residir habitualmente en él por un período de tiempo superior a 183 días), o el estudiante es residente de un Estado y se traslada al otro Estado, adquiriendo la residencia de ese segundo Estado al extenderse el período de formación durante el tiempo necesario para adquirir la residencia a efectos fiscales de ese segundo Estado.

En este segundo supuesto debe cumplirse el requisito de que el estudiante haya sido residente del Estado inmediatamente antes de ser enviado al Estado para realizar sus estudios. No se aplica el artículo 19 a una persona que en un momento dado ha sido residente de un Estado contratante, pero que a continuación ha transferido su residencia a un Estado tercero antes de dirigirse al otro Estado contratante para realizar los estudios.

De la Villa sostiene que se ha producido una ficción según la cual no se considera al estudiante residente fiscal del Estado donde recibe la formación⁵¹⁸.

Nosotros no estamos de acuerdo con esta afirmación ya que ni en el articulado, ni en los Comentarios al artículo se afirma la no residencia fiscal en el Estado donde recibe su formación.

En realidad, es residente fiscal, adquiere la categoría de residente fiscal de dicho Estado y, es por ello, precisamente, por lo que se utiliza la expresión, en pasado, "que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante" que amplía el ámbito subjetivo de beneficiarios del art.20.

Los requisitos necesarios del art.20 no sólo son de carácter subjetivo (condición de estudiante o de persona en prácticas y de residentes o antiguos residentes del otro Estado) sino que se incluyen unos requisitos de carácter objetivo.

2) Requisitos objetivos :

Las rentas que reciben el tratamiento previsto en el art.20 son las cantidades que perciba el estudiante o persona en prácticas para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación.

⁵¹⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.347.

Para beneficiarse del art.20 estas rentas deben proceder de fuentes situadas fuera del Estado en el que se desarrolla la formación, del Estado en que residen o hayan residido inmediatamente o de cualquier otro Estado tercero, pero no pueden provenir del mismo Estado en que se desarrolla la formación.

La delimitación se efectúa, por lo tanto, en forma negativa: no puede tratarse de fuentes interiores.

Las cantidades están destinadas, tienen como finalidad "cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación".

Es muy difícil determinar con precisión qué cantidades son necesarias para cubrir los gastos de mantenimiento, estudios o formación y qué cantidades exceden de estas necesidades.

Las cantidades dependerán de las necesidades subjetivas del destinatario, del nivel de vida del Estado en el que se efectúa la formación.

Desde el punto de vista jurídico, consideramos que las rentas que entran dentro del ámbito del art.20 pueden provenir de fuentes muy diversas: pueden tratarse de becas y ayudas al estudio públicas o privadas, de pensiones provenientes de parientes o familiares o, incluso, dividendos e intereses de capitales destinados a sufragar la educación de determinadas personas (family trust).

Estas múltiples posibilidades se explican por la utilización del término "cantidades" en el art.20, que es muy genérico, en lugar de un término más específico como "becas" o "ayudas".

Lo determinante para poder aplicar el régimen del art.20 es satisfacer la finalidad de servir a los gastos de mantenimiento, estudios o formación.

Si las cantidades o rentas están destinadas a cubrir las necesidades de estudiantes o de trabajadores en prácticas, podrán entrar dentro del ámbito de aplicación del art.20 del Modelo y no en los otros artículos del Modelo de Convenio.

No aparece en el art.20 del Modelo de Convenio reflejado ningún requisito de carácter temporal para la aplicación del régimen del art.20: no se exige que la permanencia tenga una duración mínima, ni tampoco se prevé una duración máxima del régimen.

De la Villa sugiere que los Estados, en el momento de efectuar sus negociaciones, introduzcan los límites temporales que crean necesarios para evitar abusos (por ejemplo, duración máxima del régimen tributario del art.20 del Modelo de dos o tres años).

Para beneficiarse del régimen del art.20 es necesario, finalmente, que el estudiante o persona en prácticas "se encuentre en el Estado con el único fin de proseguir sus estudios

o formación".

El verbo "proseguir" ("poursuivre" en la versión francesa) significa "seguir alguien o algo en una misma actitud, estado, etc"⁵¹⁹.

Por lo tanto, al utilizarse este término parece implicar que el estudiante ya ha iniciado su formación intelectual y que el régimen del art.20 no puede aplicarse a aquéllos que comienzan su proceso de formación.

Parece a De la Villa más adecuado haber utilizado la expresión "realizar estudios o prácticas" con el fin de evitar una interpretación demasiado restrictiva y emplear una más acorde con el espíritu de la norma⁵²⁰.

Tras el estudio de los requisitos subjetivos y objetivos de aplicación de este artículo vamos a analizar a continuación el régimen tributario de las rentas percibidas por estudiantes.

⁵¹⁹ Voz "proseguir" ("poursuivre") del **Diccionario de la Lengua Española**, Real Academia Española, 21ª edición.

En francés "poursuivre" tiene un significado equivalente de "continuar lo que se ha empezado", voz "poursuivre" del **Petit Larousse Illustré**, 1979.

⁵²⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit.,pág.350.

IV.F.3.b) Régimen tributario de las cantidades percibidas por estudiantes :

Las cantidades que perciba un estudiante para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación en un Estado y provenientes de otros Estados quedarán exentas de gravamen en el Estado donde se realizan los estudios o se desarrolla la formación.

El Estado en el que se encuentra accidentalmente el estudiante no puede someter a imposición las cantidades que, cumpliendo los requisitos objetivos que acabamos de explicar, procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

Se trata de una exención subjetiva, para De la Villa, que el Estado de la residencia actual concede al estudiante, porque a las rentas procedentes de otros Estados no se les aplica el régimen previsto para las mismas en el Derecho interno del Estado de las rentas⁵²¹.

Creemos que no se trata de una exención subjetiva sino de una exención mixta porque la circunstancia a la cual se liga el nacimiento de la obligación tributaria (percepción de cantidades provenientes de otros Estados) se refiere tanto al hecho (cantidades destinadas al mantenimiento de los estudiantes) como al sujeto considerados (estudiantes y personas en prácticas que

⁵²¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.350.

se desplazan para proseguir su formación)⁵²².

Los Estados de los cuales provienen las cantidades sí que pueden someter dichas rentas a gravamen de acuerdo con su derecho interno⁵²³.

⁵²² FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho financiero..., pág.364.

"Las exenciones mixtas participan de la exención objetiva, en cuanto que, con ellas se exoneran de la carga tributaria determinados hechos, situaciones o actividades, y de la exención subjetiva, dado que los aludidos supuestos de hecho sólo quedan desgravados si en ellos intervienen determinados sujetos".

SAINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho III, pp.447-457, IEP, Madrid, 1963.

⁵²³ En general, las rentas de las que tratamos serán esencialmente becas y ayudas que, por lo general, reciben un tratamiento fiscal favorable.

El art.9.1 de la Ley 18/1991 en su letra j) declara exentas de gravamen "las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive".

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994 (BOE de 18 de agosto de 1994) en su F.J.8º justifica la exención reconocida por el art.9.1.j) de la Ley 18/1991."En un Estado social de Derecho (art.1 CE), que debe promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo sean reales y efectivas (art.9.2 CE), el libre desarrollo de la personalidad (art.10.1 CE), y reconoce el derecho a la educación (art.27.1 CE), es evidente que los poderes públicos deben establecer un programa de ayudas al estudio que garantice a los ciudadanos con menos recursos económicos el acceso a la educación. Dentro de este programa de ayudas pueden incluirse no sólo las prestaciones económicas en forma de becas, sino también, dentro de los límites señalados por los principios de justicia material reconocidos por el art.31.1 del texto constitucional, la exención de tales becas en el Impuesto sobre la Renta".

**IV.F.3.c) Tratamiento de las rentas de estudiantes
en los CDI celebrados por España :**

El régimen establecido para los estudiantes coincide, en general, con los principios del Modelo de Convenio⁵²⁴.

Las exenciones concedidas en el Estado en que reside temporalmente el estudiante se matizan de diferentes formas:

-la exención tiene una duración máxima determinada en el CDI (en el CDI con la URSS el plazo es de seis años);

-la exención incluye también las rentas procedentes de un trabajo vinculado con su formación en el Estado contratante con unas determinadas limitaciones temporales (183 días en le CDI con Austria, 4 años en el CDI con Brasil);

-en el CDI con Checoslovaquia se advierte que recibirá el estudiante el mismo tratamiento fiscal que el de los residentes del Estado en el que se encuentran.

⁵²⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.352.

IV.G. Tributación de los rendimientos de actividades dependientes en el Modelo de Convenio :

A lo largo de este epígrafe analizaremos el tratamiento previsto por el Modelo de Convenio de 1992 para las actividades dependientes, para las actividades en las que no se produce una ordenación por cuenta propia de los factores productivos (capital, trabajo, tecnología...) sino que se perciben unas determinadas rentas como consecuencia de la prestación de unos servicios, de una actividad, de una labor, de la que se beneficia quien abona dichas rentas, o bien se perciben unas rentas provenientes del Estado como consecuencia de un trabajo realizado en el pasado⁵²⁵.

Este tipo de rentas corresponden al art.15 "Trabajos dependientes", art.16 "Participación de Consejeros", art.19 "Funciones públicas" en los cuales se realizan actividades por cuenta, en interés, de otra persona física o jurídica y el art.18 "Pensiones" que corresponde a unos pagos efectuados como consecuencia de una actividad anterior, una actividad en el pasado.

A continuación vamos a analizar cada uno de estos artículos

⁵²⁵ GONZÁLEZ POVEDA, V., Tributación de no..., pág.367.

"El rasgo común a todas las rentas que se engloban en el presente capítulo es, a diferencia de las rentas derivadas del trabajo independiente, su obtención sin asumir riesgos, lo que determina de forma más o menos intensa una dependencia con la persona pagadora de las rentas".

FARRÉ ESPAÑOL, J.M., La Doble imposición..., pág.174.

examinando, en primer lugar, las categorías de rentas contempladas en los arts.15 (Trabajos dependientes), art.16 (Participaciones de consejeros) y art.19 (Funciones públicas) que corresponden a rentas obtenidas como consecuencia de la prestación de servicios por cuenta ajena. Posteriormente, analizaremos el art.18 que contempla el tratamiento de las "pensiones".

IV.G.1. Tratamiento previsto para los trabajos dependientes (art.15 del Modelo de Convenio):

El art.15 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 prevé el reparto de la soberanía tributaria sobre los sueldos, salarios y remuneraciones percibidas por razón de un empleo ejercido por un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante.

Este artículo ha sido objeto de modificación en la edición del Modelo de Convenio de 1992: en la letra a) del número 2 se ha modificado la expresión "más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado" que existía desde el Proyecto de Convenio de 1963 por la de "que no excedan en su totalidad de ciento ochenta y tres días, los cuales empiecen o finalicen en el año fiscal considerado". Tal modificación se explica por el deseo de evitar la aparición de montajes destinados a evitar la sujeción impositiva en el Estado donde se realiza la labor.

La estructura del art.15, compuesta de tres números, es

relativamente compleja.

En el número 1 se enuncia el principio general según el cual las rentas derivadas de un trabajo dependiente obtenidas por un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, a no ser que el trabajo se realice en el otro Estado contratante. Se prevé, así, en el número 1, que si el empleo se ejerce en el otro Estado contratante podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante.

En el número 2 del art.15 se contiene una excepción a la regla que acabamos de enunciar: se contiene un supuesto en el que las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante ejerce su actividad en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si se cumplen las condiciones contenidas en las letras a), b) y c) del número 2.

Finalmente, en el número 3 se establece una excepción en el supuesto de las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior.

Siguiendo a De la Villa⁵²⁶ nos encargaremos, en primer

⁵²⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.305.

lugar, de definir el ámbito objetivo del artículo 15 y el ámbito subjetivo. A continuación haremos un análisis del reparto de la soberanía tributaria que se efectúa en los números 1 y 2 del artículo 15. Para, finalmente, analizar el tratamiento previsto para las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior.

IV.G.1.a) El ámbito objetivo del art.15 del Modelo de Convenio :

El ámbito objetivo del art.15 del Modelo está constituido por las remuneraciones (que pueden recibir numerosas denominaciones⁵²⁷) y que son percibidas por personas que trabajan por cuenta ajena (no es el trabajador el que está sometido al riesgo económico de la actividad realizada sino que está sometido a dicho riesgo el empresario).

En todos los supuestos en los que el trabajador lo es por cuenta ajena, la relación derivada de la prestación de sus servicios, en el mismo o distinto Estado en que radica la empresa empleadora, genera una solución triangular: de la empresa con su empleado, del empleador con el cliente de la empresa para la que trabaja y de la empresa del empleado con su cliente.

En términos generales, el empleado no recibe directamente

⁵²⁷ sueldos, salarios, jornales, complementos, gratificaciones, incentivos, pluses, pagas extraordinarias...

su remuneración del cliente de la empresa para la que trabaja y cuando lo hace, lo hace como mediador de pago en nombre y por cuenta ajena, de su empleador. Estas rentas serán finalmente recibidas por la empresa para la que trabaja el empleado y al igual que las rentas que recibe directamente la empresa de su cliente, deben ser consideradas como rentas empresariales, ingresos derivados de actividades empresariales que vienen regulados dentro del art.7 del Modelo de Convenio.

En principio, entran dentro del ámbito objetivo del art.15 cualquier clase de remuneración obtenida por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, por razón del contrato entre el empleador y el empleado.

Sólo se excepcionan las rentas incluidas en los arts.16, 18 y 19 del Modelo de Convenio, por expresa mención del propio artículo 15. Las pensiones (art.18), las remuneraciones y pensiones a título de funciones públicas (art.19) y las remuneraciones de miembros de Consejos de Administración o de Vigilancia (art.16) tienen un tratamiento específico previsto en dichos artículos.

Las rentas que entran dentro del ámbito objetivo del art.15 son rentas en las que puede plantearse un conflicto positivo de soberanías tributarias.

Debe existir algún elemento de la relación que esté vinculado a un Estado diferente al que están vinculados otros

elementos de la relación.

Así, en el caso de un residente de un Estado que realice prestaciones de trabajo para un residente del mismo Estado dentro de ese mismo Estado, no sería nunca de aplicación el art.15 del Modelo porque, en ningún caso, se plantearía un conflicto positivo de soberanías tributarias.

Sin embargo, la introducción de elementos vinculados con otros Estados produce la aplicación del art.15 del Modelo: así, el pagador debe ser residente de un Estado diferente del de la residencia del empleado o los pagos deben estar soportados por establecimientos permanentes o bases fijas situadas en otros Estados o el empleo debe haber sido ejercido en un Estado diferente del de la residencia.

Las soluciones adoptadas por el Comité de Asuntos Fiscales varían en función de cuál sea elemento vinculado con el Estado de residencia del empleado. Existirá una solución en el caso de que el empleo se realice en el Estado de residencia del empleado y otra solución en el caso de que el empleo no se realice en el Estado de residencia del empleado.

En algunos Estados es frecuente que el tratamiento previsto en Derecho interno para las rentas del trabajo personal se extienda hacia un abanico de rentas que difícilmente pueden

considerarse como rentas derivadas del trabajo por cuenta ajena⁵²⁸.

En estos supuestos ¿cuál será el tratamiento tributario aplicable a dichas rentas?

Parece evidente que basándose en las definiciones y en los Comentarios al Modelo de Convenio que prevalecen sobre el derecho interno (art.3.2 del Modelo de Convenio) resulta posible recalificar algunas rentas del trabajo personal como otras categorías de rentas:

-Las retribuciones de los miembros de un Consejo de Administración deben ser tratadas de acuerdo con lo previsto en el art.16 del Modelo de Convenio.

-Los derechos especiales de contenido económico que se reservan a los fundadores o promotores de la sociedad entran dentro de la definición de "dividendos" del número 3 del art.10 del Modelo de Convenio.

-Las pensiones por actividades dentro del sector privado entran dentro del ámbito del art.18 del Modelo.

⁵²⁸ Tal fenómeno se produce en el caso español: las retribuciones de los miembros de Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces, las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de la sociedad, las pensiones y haberes pasivos, son considerados, entre otros, como rendimientos del trabajo personal (art.25 de la Ley 18/1991).

-Los haberes pasivos originados por un empleo anterior para las Administraciones públicas entran dentro del ámbito de aplicación del art.19 del Modelo.

En el supuesto de que no pueda recalificarse una renta del trabajo personal de acuerdo con las definiciones y Comentarios como una de las otras categorías de rentas de acuerdo contenidas en el Capítulo III, habrá que comparar la naturaleza jurídica, la esencia de este tipo de renta y la definición contenida dentro del art.15.1 del Modelo.

Esta definición incluye dentro del art.15 la expresión "los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por razón de un empleo".

Por lo tanto, si la renta que se está analizando proviene directa o indirectamente de un empleo, de una actividad por cuenta ajena, entrará dentro del ámbito de aplicación del art.15.

Si no proviene directa o indirectamente de un empleo, de una actividad por cuenta ajena, entonces, deberá ser clasificada dentro de la categoría residual de "Otras rentas" (art.21 del Modelo de Convenio).

Los Comentarios al art.15 advierten que no se han introducido cláusulas específicas destinadas a regular el

tratamiento de los trabajadores fronterizos⁵²⁹, ni el de los profesores cuyo tratamiento queda contemplado en algunos CDI junto con el de los estudiantes.

Para el Comité de Asuntos Fiscales, el art.15 del Modelo incluye dentro de su ámbito objetivo las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante como consecuencia de la prestación de servicios personales por cuenta ajena que estén vinculados mediante el pagador o el lugar de ejecución a otro Estado contratante, siempre y cuando estos servicios personales no reciban un tratamiento específico en el otro artículo del Modelo de Convenio, en especial, en los arts.16 "Participaciones de Consejeros", art.18 "Pensiones" y art.19 "Funciones Públicas".

IV.G.1.b) El ámbito subjetivo del art.15 del Modelo de Convenio :

El ámbito subjetivo del art.15 del Modelo de Convenio está formado por los residentes de un Estado contratante que perciben

⁵²⁹ Su situación se regula específicamente en los CDI con Portugal y Francia.

Existe una Recomendación de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. Con esta Recomendación se pretende garantizar una imposición no discriminatoria por parte del Estado donde los no residentes ejerzan su actividad, cuando éstos se encuentren en una situación comparable a la de sus propios residentes.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M^a.A., La doble imposición internacional en la Unión Europea, Ed. La Ley. 1995, Madrid, pp.138-139.

rentas derivadas de relaciones laborales dependientes en las cuales el empleador no es residente del mismo Estado que el empleado o que tienen su origen en trabajos realizados en otros Estados.

Lo determinante es, pues, para conocer si un supuesto entra o no dentro del ámbito subjetivo del art.15 del Modelo de Convenio determinar cuál es la residencia del empleado, de acuerdo con los criterios que aparecen en el art.4 del Modelo de Convenio.

Una vez determinado cuál es el Estado de residencia del empleado es posible determinar si existe algún tipo de relación con otro Estado que pueda acarrear un supuesto de doble imposición jurídica como consecuencia del conflicto positivo de soberanías tributarias.

Para que pueda aplicarse el art.15 del Modelo de Convenio es necesario que el pagador de las rentas al empleado sea un empresario residente de un Estado diferente del Estado en el que reside el empleado o que sean abonadas por un establecimiento permanente o una base fija existentes en otro Estado o que la labor realizada por el empleador se realice en otro Estado.

Una de las cuestiones que pueden plantearse es determinar qué tipo de persona puede realizar el trabajo o prestar el servicio cuyo tratamiento aparece en el art.15 del Modelo de Convenio.

¿Cualquier "persona" en el sentido de la letra a) del número 1 del art.3 puede ser susceptible de recibir estas rentas? o bien, ¿el ámbito subjetivo incluye únicamente las personas físicas?

Es posible afirmar que el ámbito subjetivo se concentra, esencialmente, en las personas físicas ya que el artículo 15 trata de las rentas obtenidas por razón de un empleo, por "actividades asalariadas" dicen los Comentarios al Modelo de Convenio.

Sin embargo, De la Villa⁵³⁰ afirma que es posible ampliar el ámbito subjetivo de aplicación del art.15 no sólo a las personas físicas sino también a las personas jurídicas.

Para ello se apoya en una serie de consideraciones:

1) el objetivo fundamental que explica la redacción del art.15 del Modelo consiste en determinar cuál debe ser el Estado con potestad para gravar las rentas abonadas por unos trabajos determinados, más que delimitar el tipo de relaciones jurídicas a las que se refieren;

2) se utiliza la expresión "sueldos, salarios y remuneraciones similares" de las cuáles la última comprende las otras dos pero no implica necesariamente la vinculación de empleo

⁵³⁰

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit. pág.306.

propia de salarios y sueldos;

3) el propio artículo admite que tales remuneraciones sean obtenidas por un "residente", y éste es un término genérico que abarca los individuos y las entidades jurídicas.

No compartimos esta opinión de De la Villa, ya que desde nuestro punto de vista, únicamente las personas físicas deben entrar dentro del ámbito subjetivo del art.15 del Modelo de Convenio de 1992.

Podemos contestar las opiniones de De la Villa afirmando que en cada uno de los artículos del Capítulo III del Modelo de Convenio de 1992 se establece un reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes pero tal reparto se efectúa delimitando las relaciones jurídicas a las que se refiere, a las que afecta.

Esta técnica de delimitación de la potestad tributaria que asocia un determinado reparto de la capacidad de gravamen a una determinada categoría de rentas también se produce en el art.15 del Modelo en el cual se asocia un determinado esquema de reparto de la soberanía tributaria a unas rentas determinadas: las rentas de actividades por cuenta ajena. Ambos elementos son indisolubles.

Por otro lado, cuando se utiliza la expresión "remuneraciones similares" se refiere el artículo a términos que

se aplican a las rentas de actividades por cuenta ajena como jornales, gratificaciones, incentivos, pagas extraordinarias...

Finalmente, al igual que hacen otros autores consideramos que una sociedad, una persona jurídica, no es susceptible de obtener rentas del trabajo personal⁵³¹ sino que éstas son propias únicamente de personas físicas.

En el caso de que las personas jurídicas reciban rentas como consecuencia de la prestación de servicios personales de sus empleados, deberían calificarse tales rentas de acuerdo con el art.14 del Modelo de Convenio que trata sobre las rentas por "profesiones independientes".

El Estado no podría desconocer la personalidad jurídica de dichas personas jurídicas e imputar las rentas de las sociedades a sus asociados puesto que el art.3.1 del Modelo de Convenio se reconoce expresamente como "personas" a las personas jurídicas.

Como conclusión, podemos afirmar que únicamente las personas físicas entran dentro del ámbito subjetivo del artículo 15 del Modelo de Convenio.

⁵³¹ SANZ GADEA, E., op.cit., Tomo III, pág.1964.
LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Impuesto sobre Sociedades*, en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, EDERSA, Vol.4º, 2ª parte, pág.345.

IV.G.1.c) Reparto de la soberanía tributaria :

Se caracteriza el reparto de la soberanía tributaria previsto en el art.15 del Modelo de Convenio por su complejidad⁵³² ya que en el número 1 se expone la regla general aplicable al gravamen de las rentas provenientes de actividades asalariadas pero en el número 2 se establece una excepción al principio contenido en el número 1 y en el número 3 se prevé un régimen particular para el empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior.

1) Regla general :

El párrafo 1 expone la regla general en materia de imposición de rentas provenientes de actividades asalariadas según la cual, éstas rentas pueden quedar sujetas a gravamen en el Estado en el que el empleo por cuenta ajena se ejerce efectivamente, sin perjuicio de lo previsto en los arts.16, 18 y 19.

Hemos visto, anteriormente, que los supuestos en los que puede producirse un conflicto positivo de soberanías tributarias son el supuesto en que el pagador de las rentas sea residente en otro Estado, o que lo sean establecimientos permanentes o bases fijas situados en otros Estados o que el trabajo se desarrolle

⁵³² DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.306.

en otro Estado diferente del Estado de residencia del receptor de las rentas.

El criterio escogido por el Comité de Asuntos Fiscales para evitar que se produzca el conflicto positivo de soberanías ha sido el criterio de sujeción a gravamen en el Estado en el que se efectúa el trabajo.

En consecuencia, si el empleo se ejerce en el mismo Estado en el que reside el empleado que percibe las rentas, el único Estado con potestad para gravar dichas rentas será el Estado contratante del que es residente el empleado.

Así, un residente de un Estado contratante que recibe una remuneración, como contraprestación de un trabajo asalariado, de fuentes situadas en el otro Estado contratante (empresas residentes en ese estado contratante o establecimientos permanentes o bases fijas que se hallen en dichos Estados contratantes), pero que no ejerce su trabajo en el otro Estado contratante, no puede quedar sujeto por las remuneraciones que perciba por el solo hecho de que los resultados de su trabajo sean explotados allí.

En la proposición segunda del apartado 1 del art.15 del Modelo, se establece que si el empleo se ejerciera en un Estado diferente al Estado de residencia del empleado, este Estado en el que actúa el empleado tiene derecho a someter a gravamen las remuneraciones percibidas por este concepto de acuerdo con su

Derecho interno.

El Estado de residencia del empleado tiene también derecho a gravar estas remuneraciones de acuerdo con su Derecho interno, al mismo tiempo el Estado de residencia será el que, en todo caso, deberá evitar la doble imposición que se produce como consecuencia de la potestad compartida de gravamen entre ambos Estados⁵³³.

Esta potestad compartida de gravamen se explica por la utilización de la expresión "pueden someterse a imposición" que resulta empleada en la segunda parte del párrafo primero. En la primera parte del párrafo primero al designar la competencia exclusiva del Estado de residencia y de actuación del empleado se ha utilizado la expresión "sólo pueden someterse a imposición".

2) Excepción a la regla general :

El párrafo 2 del art.15 comporta una excepción general a la regla plasmada en el párrafo 1: este segundo párrafo plantea una excepción al ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado en el que se efectúa el trabajo.

El principio de gravamen en el Estado de realización de las prestaciones quiebra en el caso de que, aún ejerciéndose el

⁵³³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.307.

empleo en ese Estado, concurren conjuntamente las circunstancias siguientes:

a) el perceptor permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, que no excedan en su totalidad de ciento ochenta y tres días, los cuales empiecen o finalicen en el año fiscal considerado;

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

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

De las tres condiciones recogidas en el número 2, hay una condición que afecta al período de permanencia del empleado en el otro Estado contratante y las otras dos afectan a los pagadores de las remuneraciones (las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del Estado contratante en el que reside el empleado, letra b) del número 2 y las remuneraciones no deben ser soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado, letra c) del número 2).

La redacción de la letra a) del número 2 del artículo 15 del Modelo ha sido modificado por el Modelo de Convenio de 1992 siguiendo las indicaciones del Informe "Les problèmes fiscaux

liés aux activités internationales de location de main d'oeuvre"⁵³⁴.

Al exigirse en la letra a) del número 2 del art.15 del Modelo de Convenio de 1977 que el período de 183 días no podía ser sobrepasado "durante el año fiscal considerado" se planteaban problemas en el caso de que los períodos impositivos no coincidieran (en el Reino Unido, por ejemplo, el año fiscal va del 1 de abril al 31 de marzo).

Aparecía de esta manera la posibilidad de organizar operaciones que permitieran a empleados que desarrollaban su actividad durante un tiempo considerable en el otro Estado contratante cumplieran el requisito de la letra a) del número 2 del artículo 15 . Por ejemplo, si los trabajadores permanecen en el Estado considerado durante los últimos cinco meses y medio de un año y los cinco meses y medio primeros del siguiente año, se respetaría el texto de la letra a) del número 2 del artículo 15 del Modelo de Convenio de 1977.

Con la nueva redacción dada por el Modelo de Convenio de 1992 se acumulan los períodos de permanencia en el Estado de realización del trabajo dependiente aunque pertenezcan a períodos impositivos diferentes y de esta forma no se utiliza el mecanismo evasivo de romper el tiempo de permanencia en dos períodos impositivos diferentes para no sumar el período de 183 días de

⁵³⁴ OCDE, *Quatre études complémentaires. Questions de fiscalité internationale n°4*, pp.11-29, París, 1992.

permanencia.

Los Comentarios al artículo 15 intentan aclarar la regla de los 183 días, es decir, su cómputo, de manera muy minuciosa⁵³⁵.

El cómputo del tiempo de permanencia se efectúa a través del "método de presencia física" de acuerdo con los Comentarios que detallan todos los períodos de tiempo que se incluyen para contabilizar la presencia física (día de llegada, días de vacaciones, días de baja por enfermedad...).

Junto a la condición de permanencia, para obtener la exención de gravamen en el Estado de ejercicio de la actividad, se exige que el empleador que paga la remuneración no sea residente del Estado en el que el empleo se ejerce y que si el empleador posee en el Estado en el que se ejerce el empleo un establecimiento permanente o una base fija si ejerce una profesión liberal u otras actividades de carácter independiente, la exención de gravamen no se concede sino con la condición de que las remuneraciones no sean soportadas por el establecimiento permanente o la base fija que posea en el otro Estado.

Para reunir estas condiciones se han producido numerosos abusos mediante la práctica calificada como "cesión internacional de mano de obra".

⁵³⁵ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.37.

De acuerdo con este sistema, el empleador local que desea emplear mano de obra extranjera por uno o varios períodos inferiores a 183 días la contrata por mediación de un intermediario establecido en el extranjero que aparece como empleador de la mano de obra y la "cede" al empleador local.

El intermediario residente del extranjero aparece, formalmente, como empleador de la mano de obra y, formalmente, abona sueldos y salarios a esta mano de obra.

De esta forma el empleado reúne, al menos en apariencia, las tres condiciones fijadas por el número 2 y puede reivindicar la exoneración de gravamen sobre los sueldos y salarios en el Estado de ejercicio temporal de la actividad.

Los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de 1992 intentan combatir esta forma de evasión fiscal introduciendo una definición del concepto de "empleador" que se cita en el número 2 del artículo 15.

Aunque la noción de empleador no aparezca definida en el Convenio debe entenderse que el empleador debe ser entendido como la persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador y asume los riesgos y las responsabilidades generadas por dicha actividad.

En el caso de la cesión internacional de mano de obra,

dichas funciones se ejercen, principalmente, por el utilizador de la mano de obra.

Por lo tanto, será necesario en la práctica hacer prevalecer el fondo sobre la forma, es decir, examinar en cada caso particular quién es, el intermediario o el utilizador, aquél que ejerce más ampliamente las funciones del empleador. Para resolver esta cuestión, las Administraciones fiscales competentes pueden invocar un cierto número de circunstancias que permitan justificar que el verdadero empleador es el utilizador de la mano de obra y no el intermediario extranjero:

- el empleador formal no asume la responsabilidad o el riesgo en cuanto al resultado de los trabajos del empleado;

- es tarea del utilizador dar instrucciones al empleado;

- los trabajos se efectúan en un lugar que depende del control y de la responsabilidad del utilizador;

- la remuneración del empleador formal se calcula sobre la base del tiempo de utilización o existe otro tipo de relación entre esta remuneración del empleador formal y los salarios recibidos por el empleado;

- el material e instrumentos de trabajo es aportado por el utilizador de la mano de obra;

- el número de empleados y la capacitación de los mismos no son únicamente determinados por el empleador formal.

El Modelo de Convenio de 1992 ha introducido cambios en el articulado y en los Comentarios al artículo 15 que regula el tratamiento de las rentas del trabajo independientes para evitar

los montajes que se han desarrollado destinados a privar del derecho de gravamen al Estado de realización de la actividad dependiente.

Puede surgir, en la práctica, el problema de introducir la nueva redacción de la letra a) del número 2 del artículo 15 en los numerosos CDI celebrados con anterioridad.

En cuanto a la nueva interpretación del término "empleador" dada por los Comentarios al artículo 15 parece que esta interpretación que busca la verdad material, económica, que privilegia el fondo sobre la forma puede aplicarse en todos los Tratados Internacionales, incluso aquellos que se celebran con anterioridad a la publicación del Modelo de Convenio de 1992. Esta interpretación es posible ya que de acuerdo con el art.31.3 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, para la interpretación del tratado se tendrá en cuenta "todo acuerdo ulterior de las partes sobre la aplicación e interpretación" y "toda práctica ulterior consensuada". Puede afirmarse por la doctrina el valor de los Comentarios, fruto de las negociaciones de los representantes de los Estados como "práctica ulterior consensuada"⁵³⁶.

Hemos visto, pues, que el principio general sobre el que se asienta el reparto de la potestad de gravamen en las rentas del trabajo dependiente está basado en el criterio de otorgar un

⁵³⁶ CALDERÓN CARRERA, J.M., op.cit., pp.141-145.

derecho de gravamen al Estado en el que se realiza la actividad.

Si coinciden el Estado de realización del trabajo y el Estado de residencia del empleado la potestad de gravamen será exclusiva para el Estado de realización del trabajo.

Si no coinciden el Estado de realización del trabajo y el Estado de residencia del empleado habrá una doble potestad de gravamen, la del Estado de actuación y la del Estado de residencia que también tendrá derecho de gravamen sobre dichas rentas junto a la obligación de evitar la doble imposición jurídica internacional.

También se contempla en el número 2 del art.15 una excepción respecto al reparto de la potestad de gravamen señalada en el artículo 1, según la cual, en el caso de cumplimiento de las tres condiciones del número 2, el empleado quedará exento de gravamen en el Estado de actuación del empleado y quedará sometido a gravamen únicamente en el Estado en el que reside.

IV.G.1.d) El tratamiento de las remuneraciones de las tripulaciones (número 3 del art.15):

El último punto del art.15 del Modelo de Convenio prevé el tratamiento, el régimen fiscal aplicable a las retribuciones obtenidas por las tripulaciones de naves o aeronaves en tráfico internacional o de navíos que se dedican a la navegación interior.

Se trata de una disposición específica para las personas que se dedican a un sector de actividad muy particular: el transporte aéreo o marítimo internacional y al transporte interior mediante navíos.

No obstante, los Comentarios admiten que los Estados puedan acordar la sustitución de este criterio por el de la nacionalidad del buque o aeronave o el de la residencia de la empresa.

De acuerdo con De la Villa⁵³⁷ el criterio de la residencia no determina diferencias notables si la empresa es una persona jurídica, pero sí en el supuesto de que el empresario sea individual, aunque la importancia de las inversiones requeridas para tales explotaciones suele requerir la exclusión de las personas físicas como tales empresarios.

IV.G.1.e) El tratamiento de las retribuciones por trabajos dependientes en los CDI celebrados por España:

Los CDI celebrados por España se adaptan casi por completo a las normas y criterios establecidos en el art.15 del Modelo de Convenio⁵³⁸: no existe excepción alguna al principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador dependiente si la labor se efectúa en el Estado de residencia.

⁵³⁷ DE LA VILLA GIL, J.M.,. op.cit., pág.309.

⁵³⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.310.

En el caso de que el trabajo se realice en un Estado diferente del estado de residencia del empleado, se concede en la inmensa mayoría de los CDI un derecho preferente de gravamen en dicho Estado.

En los CDI suscritos con Austria y Canadá se ha optado por la tributación exclusiva en el Estado en el que se efectúe el trabajo.

El contenido del apartado 2 del artículo 15 del Modelo aparece recogido en la totalidad de los Tratados firmados por España pero el contenido de los requisitos puede sufrir modificaciones.

Por lo que respecta a los requisitos de tiempo de permanencia existen diversas posibilidades:

-utilización de la noción de "año civil" en lugar de año fiscal (CDI con Bélgica, Canadá y Luxemburgo);

-utilización del criterio del año natural (CDI con Brasil, Ecuador y Japón);

-"durante cualquier período de doce meses" (CDI con Estados Unidos);

-"durante cualquier período continuo de doce meses" (CDI con Méjico);

-"cualquier período de doce meses que coincida total o parcialmente con el correspondiente año fiscal en el otro Estado" (CDI con Irlanda);

-cualquier período de doce meses que comience o finalice en

el año considerado" (CDI con Corea).

El CDI con Canadá establece, además, otro vínculo que puede producir el nacimiento de la obligación en favor del Estado fuente: que la retribución abonada supere, en el año civil considerado, la cifra de 2.000 \$ canadienses o 100.000 ptas, según que el empleo se ejerza en Canadá o en España. Este requisito actúa de forma alternativa con los requisitos que exigen que el pago se efectúe por un empresario o en nombre de un empresario residente del Estado fuente y que las remuneraciones se hagan con cargo a un establecimiento permanente o base fija situada en el Estado de la realización del trabajo.

En el CDI con Bulgaria se introduce una última cláusula en la que apartándose del Modelo de Convenio limita el plazo de sujeción a gravamen en el Estado de residencia a tres años cuando el empleado actúe en otro Estado.

Se reproduce en todos los CDI el régimen aplicable al empleo ejercido en buque o aeronave explotados en tráfico internacional.

Los CDI con Austria, Noruega y Portugal hacen referencia a la navegación por aguas interiores.

Los CDI con Bulgaria, Hungría, Polonia y Rumania incluyen una referencia al tráfico terrestre de vehículos automóviles. En el CDI con Polonia se incluye, además, la finalidad de transporte por ferrocarril.

El criterio de gravamen escogido es el de la sede de dirección efectiva en casi todos los Tratados, aunque existen algunas excepciones a este criterio:

-los suscritos con Australia, Canadá, Estado Unidos, Japón, Reino Unido, Filipinas, Corea e India aluden a la residencia de la empresa explotadora;

-el CDI suscrito con los Países Bajos atiende al criterio de la residencia del trabajador;

-el CDI con Austria concede un derecho exclusivo de gravamen en la sede de dirección efectiva.

En el Protocolo Adicional al CDI con Dinamarca se introducen una serie de peculiaridades sobre el tratamiento de las rentas procedentes del trabajo en el transporte internacional:

-en el caso de explotación conjunta y solidaria de la empresa por socios residentes en Estados contratantes, si no puede determinarse dónde se encuentra la sede de dirección efectiva, se admite el gravamen en el Estado de registro de los buques o aeronaves (Protocolo, ap.III, Ad., al art.15, punto 2);

-se recoge el régimen proporcional del Consorcio SAS, en cuya virtud los rendimientos de éste se atribuyen proporcionalmente al socio danés (Protocolo, ap.III, Ad., al art.15, punto 3).

Los dos únicos Convenios que hacen referencia a los trabajadores fronterizos son los suscritos con Francia y Portugal "aunque en la actualidad se están planteando problemas con los trabajadores marroquíes que pasan a trabajar a Ceuta y Melilla,

sin que el CDI con Marruecos prevea esta situación, lo que hace que estos trabajadores fronterizos queden sujetos al IRPF español por ejercer su trabajo en España"⁵³⁹.

En el Convenio con Francia, los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los dos Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y demás remuneraciones que perciban, por este concepto, únicamente en el Estado del que sean residentes.

El Convenio con Portugal considera trabajadores fronterizos a las personas que residan en los términos municipales de un Estado contratante, limítrofes del otro Estado. Cuando trabajen en este último Estado, en los términos municipales limítrofes, desplazándose diariamente del lugar de residencia al lugar de trabajo, sus remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

⁵³⁹ GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tratados y ...*, pág.789.

**IV.G.2. Gravamen de las remuneraciones de
Consejeros (art.16 del Modelo) :**

Entre las categorías de rentas cuyo tratamiento se prevé en el Capítulo III del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 se encuentran, en el art.16, las remuneraciones percibidas por la condición de miembros de un Consejo de Administración o de Vigilancia.

Constituyen este tipo de rentas una especie dentro de la categoría más general de las rentas de "trabajos dependientes o por cuenta ajena" contemplados en el artículo 15.

La redacción de este artículo no ha sufrido modificación alguna respecto al Proyecto de Convenio de 1963.

A lo largo de este epígrafe vamos a analizar el ámbito objetivo de rentas a las cuales se aplica el art.16, para después analizar el ámbito subjetivo de personas que pueden incluirse dentro del art.16 y finalizar con el análisis del reparto de la potestad tributaria previsto.

IV.G.2.a) Ámbito objetivo del artículo 16 :

El art.16 tiene como objetivo proponer el tratamiento tributario de las remuneraciones percibidas por una persona

física o jurídica en su calidad de miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia de una sociedad.

En los Comentarios se utiliza el término genérico "remuneraciones" que incluye los diferentes elementos que componen el concepto de "participaciones", "dietas de asistencia" y "otras retribuciones similares"⁵⁴⁰.

La especificidad de las reglas del art.16 del Modelo se explica por la actividad de la cual derivan las rentas⁵⁴¹.

La actividad consiste en la prestación de servicios en los órganos de las sociedades de capitales. Estos órganos de administración quedan encargados de ejecutar la voluntad social formada en la Junta General, de la gestión de la empresa y de la representación de la sociedad frente a terceros, con los que en nombre de ella se establecen una serie de relaciones dirigidas directa o indirectamente a la consecución del objeto y del fin sociales⁵⁴².

⁵⁴⁰ Nosotros hemos preferido utilizar la expresión "remuneraciones de Consejeros" en la traducción del art.16 que nos parece más ajustado al conjunto de rentas que quieren regularse mediante dicho artículo.

En el texto original en francés se utiliza la expresión "tantièmes" que significa "porcentaje de los beneficios distribuibles por una sociedad que se abonan a los administradores" (Petit Larousse) y que fue traducido, en la versión española, por la expresión "participaciones de consejeros".

⁵⁴¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.314.

⁵⁴² BROSETA PONT, M., op.cit., pág.287.

Por lo tanto, el art.16 del Modelo se aplica al conjunto de retribuciones que un residente de un Estado contratante perciba por su condición de miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia. La retribución puede consistir en una participación en las ganancias sociales combinada con un sistema de dietas por reuniones del órgano de administración o de vigilancia, que se consideran no participación en los beneficios sino retribución y gastos de la sociedad⁵⁴³.

Quedan excluidas del ámbito del art.16 del Modelo de Convenio las rentas derivadas del ejercicio de cualquier actividad distinta de las consideradas en dicho artículo. Sólo quedan reguladas las rentas percibidas por un residente de un Estado en calidad de miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia.

Sin embargo, las remuneraciones que puede obtener la misma persona de la misma sociedad por el ejercicio de otras actividades como asesor, empleado, consultor...A estas actividades les resultan de aplicación los artículos 14 y 15 que regulan el régimen de los trabajos independientes y por cuenta ajena, respectivamente.

⁵⁴³ En nuestro Derecho interno, tanto las dietas y asignaciones para gastos de viaje como las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración son considerados como rentas del trabajo personal (letras i) y p), respectivamente, del art.25 de la Ley 18/1991.

IV.G.2.b) **Ámbito subjetivo del artículo 16 :**

Desde el punto de vista subjetivo el art.16 hace referencia, por un lado, a las retribuciones que son percibidas por "un residente de un Estado contratante" y, por otro lado, que tengan su origen en las actividades como miembro "de un Consejo de Administración o de Vigilancia de una sociedad residente".

La utilización del término "residente" para calificar al receptor de las retribuciones incluidas en el artículo 16 del Modelo puede aplicarse a cualquier tipo de "personas" que, según la letra a) del número 1 del art.3 incluye las personas físicas, las personas jurídicas y las agrupaciones de personas.

Resultado admitido actualmente, en Derecho privado español, la posibilidad de que tanto las personas físicas como las personas jurídicas puedan ser nombrados administradores y, por lo tanto, puedan ser perceptores de las rentas⁵⁴⁴.

Al mismo tiempo, el Comité de Asuntos Fiscales exige que las rentas tengan su origen en las actividades como miembro "de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente".

⁵⁴⁴ Ver art.8 letra f) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

BROSETA PONT, M., op.cit., pág.289.

POLO SÁNCHEZ, E., El ejercicio del cargo de administrador de la sociedad anónima por las personas jurídicas, Revista de Derecho Mercantil, n°98, 1965, pp.99 y ss.

Si seguimos la definición de "sociedad" que aparece en la letra b) del número 1 del art.3 del Modelo, podemos concluir que dicho concepto engloba no solamente a las sociedades de capitales y a las sociedades personalistas sino que es la forma de designar cualquier entidad que sea considerada persona jurídica a efectos impositivos.

En consecuencia, pueden considerarse "sociedades" a efectos de aplicación del Modelo y, por lo tanto, del art.16 tanto las sociedades capitalistas como las sociedades personalistas, asociaciones o fundaciones.

Si una persona recibe alguna contraprestación como consecuencia de su participación en los órganos de administración de cualquiera de estas entidades, le será de aplicación el art.16 del Modelo.

Se emplea, también, en el art.16 del Modelo la expresión "miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia de una sociedad".

En el primero de los casos, el Consejo de Administración es un órgano pluripersonal encargado de la administración y representación social.

Creemos que la expresión Consejo de Administración utilizada por el Comité de Asuntos Fiscales designa cualquier órgano de administración social de carácter pluripersonal y no únicamente

en el sentido propio del Derecho interno español.

El Comité de Asuntos Fiscales alude también al Consejo de Vigilancia, órgano de administración existente en algunas legislaciones internas creado con el objetivo de controlar permanentemente la gestión de la sociedad⁵⁴⁵.

Como consecuencia de la disparidad de legislaciones en materia de Derecho de sociedades, los Comentarios admiten que otros órganos asimilables a los Consejos de Administración y de Vigilancia tengan cabida en los Convenios en base a las negociaciones bilaterales de los Estados Contratantes.

Consideramos, sin embargo, que incluso en el caso de no admitirse expresamente otros órganos asimilables en las negociaciones bilaterales, en virtud de una interpretación sistemática del Modelo, deben considerarse como Consejo de Administración o de Vigilancia cualquier órgano de administración de las entidades que sean consideradas como "sociedades" de acuerdo con la letra b) del número 1 del art.3.

En conclusión, desde el punto de vista de los receptores de las retribuciones del art.16 tanto las personas físicas, como las personas jurídicas como las agrupaciones de personas deben entrar dentro del ámbito subjetivo del Convenio.

⁵⁴⁵ BROSETA PONT, M., op.cit., pp.293-296.

Por otro lado, las entidades pagadoras de las retribuciones que entran dentro del ámbito de aplicación del art.16 del Modelo son cualquiera de las entidades que tengan la condición de sujetos pasivos de impuestos directos de acuerdo con el Derecho interno del Estado de donde provienen los pagos.

IV.G.2.c) Reparto de la soberanía tributaria :

Se atribuye la soberanía para someter a gravamen las retribuciones de los miembros de un Consejo de Administración o de Vigilancia al Estado en el que reside la sociedad.

Se concede, por lo tanto, al Estado donde reside la sociedad que abona las retribuciones un derecho preferente de gravamen sobre dichas rentas.

Los Comentarios justifican esta opción por la dificultad de determinar el lugar de realización de la actividad de control o dirección de la sociedad (el desarrollo de los medios de telecomunicación permiten la adopción con una extraordinaria rapidez de decisiones económicas a una gran distancia del lugar donde van a producir sus efectos).

El Modelo se inclina por el país en que reside la Sociedad que se beneficia de la actividad en cuestión.

De acuerdo con el reparto de la potestad de gravamen existe

una posibilidad de gravamen del Estado en el que reside la sociedad, aunque no existe obligación. Por otro lado, la potestad no es exclusiva ("pueden someterse a imposición") y, por lo tanto, el Estado donde reside el que presta el servicio también puede someter a gravamen dichas rentas, aunque deberá, paralelamente, adoptar las medidas tendentes a evitar la doble imposición jurídica internacional.

IV.G.2.d) Tratamiento de las remuneraciones de Consejeros en los CDI celebrados por España:

Los CDI celebrados por España siguen, por lo que respecta al tratamiento de las remuneraciones de Consejeros los criterios que aparecen en el Modelo de Convenio.

Hay dos excepciones notables: en los CDI con Austria y Francia el derecho de gravamen del Estado de residencia de la sociedad que abona las retribuciones tienen carácter exclusivo.

Las diferencias más notables que existen entre el Modelo de Convenio y los Convenios efectivamente celebrados se centran en los órganos en los que la pertenencia genera rentas incluidas en el art.16 del Modelo.

En los CDI con Noruega, Japón, Estados Unidos, Dinamarca, Checoslovaquia, Bulgaria no se menciona el Consejo de Vigilancia. En numerosos CDI se introduce la expresión "o de otro órgano similar" (CDI con Ecuador, Túnez, Checoslovaquia, Canadá, Bulgaria

y Brasil). Los CDI con Ecuador y Argentina introducen el término "directorio" y el CDI con México habla de las remuneraciones que un residente de España obtenga en su calidad de administrador o de comisario de una sociedad residente en México.

Algunos CDI contienen remisiones a otros artículos para el tratamiento de las retribuciones de las personas miembros de los Consejos de Administración que efectúen otra tareas dentro de la sociedad (CDI con Filipinas, Portugal, Francia, Bélgica).

El CDI con Bélgica extiende el tratamiento previsto en el número 16 del Modelo a otro órgano similar de una sociedad por acciones y al socio comanditario de una sociedad en comandita por acciones.

De acuerdo con el CDI con la URSS los órganos de administración pueden ser de cualquier "persona jurídica" y no únicamente de "sociedades".

El tratamiento de las retribuciones de Consejeros en el CDI con los Países Bajos se divide en dos apartados. En el primero se declara el derecho del Estado español a someter a gravamen las rentas que perciba un residente de los Países Bajos como miembro de un Consejo de Administración y viceversa en el apartado segundo.

IV.G.3. Tratamiento de las pensiones en el art.18 del Modelo de Convenio :

El art.18 del Modelo de Convenio prevé el tratamiento tributario de las pensiones percibidas por un residente de un Estado contratante y provenientes del otro Estado contratante.

Este artículo no ha sufrido modificación alguna desde el Proyecto de Convenio de 1963. Sin embargo, los Comentarios al mismo han sido ampliados considerablemente para contemplar, incluir, las soluciones adoptadas en su Informe "Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger" (Régimen fiscal de las cotizaciones de asalariados a sistemas de jubilación establecidos en el extranjero)⁵⁴⁶.

A lo largo de nuestro estudio sobre el art.18 del Modelo de Convenio vamos a analizar, en primer lugar, el ámbito objetivo de aplicación del artículo para luego examinar cuál es el reparto de la potestad tributaria previsto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y, finalizaremos con una referencia a la problemática planteada por el régimen fiscal de las cotizaciones de asalariados a sistemas de jubilación establecidos en el extranjero.

⁵⁴⁶ OCDE, Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger, en Questions de fiscalité internationale n°4, París, 1992, pp.45-66.

IV.G.3.a) **Ámbito objetivo del artículo 18:**

Lo primero que resulta necesario determinar al examinar el art.18 del Modelo de Convenio es cuál es el ámbito objetivo del mismo: ¿qué pensiones resultan reguladas por dicho artículo?

El precepto incluye "las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante". No se deduce con claridad el ámbito del precepto, dice De la Villa⁵⁴⁷.

Para delimitar correctamente qué pensiones deben entrar dentro del ámbito resulta necesario estudiar el contenido de los Comentarios.

Los propios Comentarios al art.18 permiten delimitar algunos aspectos del ámbito objetivo del artículo.

Desde el punto de vista negativo no se incluyen dentro del ámbito del art.18 ("Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19"), las pensiones que aparecen en el número 2 del artículo 19 del Modelo: las pensiones pagadas por un Estado contratante, o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales directamente o con cargo a fondos constituidos.

Desde el punto de vista positivo "las pensiones y demás remuneraciones análogas" deben ser pagadas "por razón de un

⁵⁴⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.326.

empleo anterior". Por lo tanto, se incluirán las pensiones pagadas como consecuencia de empleos asalariados privados.

De acuerdo con los Comentarios, se incluyen, además, las pensiones de viudedad y de orfandad y otras remuneraciones similares como rentas vitalicias abonadas por razón de empleos anteriores (complementos de pensiones abonadas por las empresas a los antiguos empleados).

También se aplica el art.18 a las pensiones abonadas por razón de empleos anteriores prestados a un Estado o a una de sus subdivisiones políticas o colectividades locales, que no se incluyan dentro de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19.

La inclusión de las pensiones abonadas por aplicación de un régimen de Seguridad Social dentro del ámbito del art.18 es objeto de discusión.

Parece que las pensiones de la Seguridad Social deben ser incluidas dentro del ámbito del art.18 del Modelo al tener su origen, al derivar dichas pensiones de una actividad laboral por cuenta propia o ajena realizada durante un período de tiempo.

El pago de contribuciones, de cuotas a los organismos de la Seguridad Social durante un período de tiempo genera una obligación de abono de una pensión vitalicia en el momento de la jubilación.

Además, si los Comentarios incluyen las pensiones de viudedad y de orfandad dentro del ámbito del artículo 18 (que son parte de la acción protectora de la Seguridad Social), es lógico que las pensiones de jubilación o por invalidez para el trabajo se incluyan también dentro del ámbito del artículo.

Por el contrario, ciertos Estados asimilan las pensiones pagadas por el sistema público de pensiones de la Seguridad Social a las pensiones del Estado que aparecen reguladas en el art.19 del Modelo. La aplicación de este artículo implica la posibilidad de que el Estado de la fuente pueda someter a gravamen dichas pensiones.

Del Arco⁵⁴⁸ explicó en su día la problemática despertada por las pensiones de la Seguridad Social: "el régimen de pensiones de la Seguridad Social constituye el caballo de batalla en el marco del artículo 18".

Los países favorables a esta tesis (el grupo de los países nórdicos, encabezados por Suecia) intentan basar su postura en motivos de equilibrio financiero: durante el período de vida activa del trabajador, éste ha podido reducir su tributación personal al deducir de sus ingresos sus cotizaciones a la Seguridad Social y, en contraprestación, el Fisco pretende recuperar ese coste fiscal gravando las pensiones que en su día se satisfagan a dicho trabajador.

⁵⁴⁸ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.105.

Además, se trata de Estados con un nivel de desarrollo económico muy elevado que provoca que una parte de sus pensionistas emigre una vez llegada la jubilación a Estados meridionales.

Como resultado de la presión de esos estados, el Comité de Asuntos Fiscales admite la posibilidad de que en el curso de negociaciones bilaterales entre Estados pueda acordarse la potestad de gravamen del Estado de la fuente de las pensiones propias del sistema de Seguridad Social.

Los Comentarios sugieren la siguiente fórmula: "Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otras sumas pagadas como consecuencia de la aplicación de la legislación sobre seguridad social de un Estado contratante son imponibles en ese Estado". Los Comentarios reconocen que algunos Estados han introducido cláusulas en este sentido en el momento de celebrar sus CDI.

Se plantea la cuestión de determinar cuál deberá ser el tratamiento de las cantidades abonadas a un empleado en el caso de extinción del contrato de trabajo. Tales cantidades pueden provenir del Estado o del antiguo empleador.

No existe acuerdo entre los Estados sobre el tratamiento que debería aplicarse a tales rentas: para algunos deben considerarse como pensiones públicas o privadas, respectivamente, que aparecen

reguladas en los arts.18 y 19; para otros Estados se consideran rentas del trabajo diferidas (art.15), y para otros Estados deben considerarse donaciones sujetas al Impuesto sobre Donaciones o similar.

Como consecuencia de la diversidad de regímenes aplicables, el Comité de Asuntos Fiscales sugiere la utilización del procedimiento amistoso del art.25 para resolver controversias sobre la cuestión.

Las pensiones o anualidades que no tuvieran como causa "un empleo anterior" caerían fuera del art.18 del Modelo.

No obstante, al no existir una regulación específica de dichas pensiones o anualidades, habría que aplicar el régimen previsto en el Convenio-tipo para las rentas no mencionadas expresamente en el mismo.

La solución sería equivalente por aplicación del art.21 del Modelo ya que en dicho artículo se establece que sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor⁵⁴⁹.

Es posible que determinados pagos periódicos efectuados a un residente de un Estado contratante y provenientes del otro Estado contratante, pero que no debieran entrar dentro del ámbito del

⁵⁴⁹ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.105.

art.18 al no tener su origen en un empleo anterior, se incluyan por acuerdo expreso entre los Estados en el momento de celebrar el CDI.

En este supuesto entran los pagos de rentas vitalicias o temporales como consecuencia de la imposición de capitales⁵⁵⁰, los pagos derivados de seguros de vida, de pensiones alimenticias y de pensiones abonadas a ex-combatientes⁵⁵¹.

IV.G.3.b) Régimen tributario aplicable a las pensiones :

De acuerdo con el art.18 del Modelo de Convenio las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas por razón de un empleo anterior únicamente pueden quedar sujetas a tributación en el Estado de residencia del beneficiario.

Por la propia naturaleza de las rentas, el beneficiario de las mismas será una persona física.

El Estado de origen de las pensiones y remuneraciones análogas no tiene derecho a someter a gravamen las mismas.

Cuando el Estado en el que reside el beneficiario de las

⁵⁵⁰ Este supuesto es denominado "anualidades" en la letra b) del apartado 3 del art.18 del Convenio con Brasil.

⁵⁵¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.329.

pensiones aplica el método de la exención para evitar la doble imposición jurídica, se producirá una doble exoneración tributaria al carecer el Estado de la fuente de las pensiones el derecho a someterlas a gravamen y renunciar el Estado de residencia del perceptor a gravar dichas pensiones.

Si los dos Estados contratantes acuerdan que el Estado de la fuente pueda someter a gravamen las pensiones que tienen su origen en dicho Estado y el Estado de residencia aplica el método de la exención para evitar la doble imposición jurídica internacional, al final resultará que el Estado de la fuente es el único Estado que grava efectivamente las pensiones.

En el caso de aplicar el método de imputación, las pensiones resultarían gravadas, en primer lugar, en el Estado de la fuente y, en segundo lugar, en el Estado de residencia del perceptor que quedará obligado a deducir del impuesto debido en este Estado la cantidad pagada en el Estado de la fuente.

IV.G.3.c) Limitación a la deducibilidad de pagos por pensiones :

Los Comentarios al artículo 18 que regula el reparto de la soberanía tributaria en materia de pensiones privadas contemplan, además, el tratamiento tributario de las cotizaciones a regímenes de pensiones privadas.

Se trata de supuestos de sugerencias sobre la forma de

determinar la base imponible en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y no del reparto de la potestad tributaria de gravamen entre los Estados contratantes.

La preocupación por esta cuestión deriva, por un lado, de la extensión de sistemas de previsión voluntaria y libre como complemento de las pensiones contributivas contempladas en la Seguridad Social⁵⁵² y, por otro lado, la práctica en las empresas multinacionales con centros de trabajo y filiales repartidos en varios países de enviar mano de obra, técnicos y empleados a Estados diferentes de sus Estados de origen.

En estos supuestos será frecuente que la persona trasladada desee continuar efectuando contribuciones al régimen complementario de pensiones en su país de origen durante su estancia en el extranjero, como forma de salvaguardar sus derechos adquiridos.

Estos pagos efectuados en el país de origen dan lugar, en la mayoría de Estados, a la obtención de una serie de deducciones fiscales en la tributación como residente del Estado del que es originario.

La cuestión que se plantea es ¿cuál debe ser el tratamiento en el Estado de acogida del empleado de las contribuciones

⁵⁵² MARTÍN QUERALT, J., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en *Curso de Derecho Tributario*, pp.193-197, 9ª edición, Marcial Pons, 1993.

efectuadas a los regímenes complementarios de pensiones?

El Comité de Asuntos Fiscales, consciente del problema, ha incluido en los Comentarios unas sugerencias sobre el tratamiento que debe otorgarse a tales contribuciones en el Estado de acogida aunque también establece algunas cautelas para impedir la aparición de mecanismos de evasión fiscal.

**1) Tratamiento sugerido por el Comité de
Asuntos Fiscales :**

En los Comentarios al artículo 18, el Comité de Asuntos Fiscales contempla únicamente el tratamiento de las contribuciones a sistemas privados de pensiones realizadas por una persona que ejerce un empleo asalariado en el extranjero, de acuerdo con el art.15 del Modelo.

No contemplan estos Comentarios las cotizaciones a la Seguridad Social ni las cotizaciones efectuadas por los empleadores.

Se ha elegido como tratamiento para las contribuciones señaladas anteriormente que sea el país de acogida, en el que se efectúa la actividad, el que admita una reducción en la base imponible del sujeto pagador de una cantidad equivalente a las cotizaciones satisfechas en el país de origen.

El empleado tiene derecho a esta deducción tanto si adquiere la residencia a efectos tributarios en el país de acogida como

si la permanencia en el país de acogida es corta o por tiempo insuficiente para adquirir la residencia.

Dada la heterogeneidad de los regímenes tributarios de los diferentes Estados en materia de contribuciones a sistemas privados de pensiones, los Comentarios establecen la suma a deducir: la suma a deducir es la fijada en el país de acogida y se somete a las mismas condiciones exigidas por la legislación del mismo. Los Comentarios admiten el criterio opuesto, es decir, que se deduzcan las cotizaciones realmente satisfechas en el país de origen.

La cláusula que se propone es:

"Cuando una persona física ejerza un empleo en el otro Estado contratante, las cotizaciones satisfechas por el empleado a un régimen de pensiones establecido y reconocido fiscalmente en el otro Estado serán deducibles en el primer Estado para determinar la base imponible de aquella persona y serán consideradas en este Estado en igualdad de condiciones fiscales que las cotizaciones que se satisfacen en este Estado para un régimen similar de pensiones, si se cumplen las dos condiciones siguientes:

a) Que la persona no haya sido residente de este Estado y no haya cotizado al régimen de pensiones del mismo en un período inmediatamente anterior a su desplazamiento a este Estado, y

b) El régimen de pensiones se acepte por la autoridad competente de este Estado por ser similar en términos generales al régimen propio de este Estado".

Esta cláusula contiene una serie de condiciones destinadas a impedir la evasión fiscal, que examinaremos a continuación.

2) Cláusulas para impedir la evasión fiscal :

La letra a) de la cláusula de deducción de las cuotas pagadas exige que el beneficiario no haya sido residente en el país de acogida inmediatamente antes de haber adquirido la residencia en el país de origen.

De Juan⁵⁵³ explica una posible "maquinación fraudulenta" consistente en la posibilidad de que los empleados de una compañía desplacen su residencia a algún país con sistemas de pensiones públicas más asequibles (menores cotizaciones) y una vez allí, vuelven al país de trabajo para obtener la deducción de las cotizaciones del sistema privado imperante en este último. Así, se paga menos por las pensiones públicas en el Estado de residencia tras el desplazamiento y se deduce más por las cotizaciones privadas en el Estado de acogida.

Los Comentarios sugieren toda una serie de medidas que pueden introducirse por los Estados respecto a la cláusula sugerida:

-el Estado de acogida puede limitar la deducción impositiva a los sujetos pasivos residentes de ese Estado;

-el Estado de acogida puede discriminar en contra de sus

⁵⁵³ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., op.cit., pág.41.

nacionales y excluir a los mismos de la deducción por pagos a sistemas de pensiones privados de otros Estados;

-un asalariado que no es residente del país de acogida, ni residente del país de origen donde está establecido el régimen de jubilación no puede beneficiarse de las deducciones fiscales;

-pueden establecerse límites temporales de permanencia en el Estado de acogida durante los cuales pueden practicarse deducciones por las cuotas satisfechas.

Se exigen, además, unos determinados requisitos, por lo que respecta a las características de las cotizaciones abonadas a sistemas privados de pensiones.

Las cotizaciones abonadas a un régimen de pensiones del país de origen será reconocido por la autoridad competente del país de acogida si las cotizaciones abonadas dan derecho a una reducción o deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el país de origen y debe haberse iniciado el pago de cotizaciones antes del desplazamiento al Estado de acogida.

Si las reglas aplicadas para el reconocimiento de los regímenes de pensiones son más estrictas en el país de acogida que en el país de origen, el empleado puede encontrarse en una situación en la que el tratamiento fiscal de las cotizaciones abonadas al régimen de jubilación en su país de origen es menos favorable cuando trabaja en el Estado de acogida que cuando trabaja en su país de origen.

Los Comentarios al art.18 introducen una novedad respecto al contenido de anteriores Modelos de Convenio con la voluntad de armonizar el tratamiento de las cotizaciones de empleados a los regímenes de pensiones, aunque ha sugerido, también la introducción de numerosas cautelas para evitar la evasión fiscal internacional.

Sería muy interesante que en Revisiones posteriores del Convenio se introdujeran en el articulado, medidas destinadas a armonizar las contribuciones empresariales y otros aspectos de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas o jurídicas y que éstas se hicieran evitando excesivas variaciones en las cláusulas que pudieran adoptarse.

IV.G.3.d) Tratamiento de las pensiones en los CDI celebrados por España :

En la inmensa mayoría de CDI celebrados por España, el tratamiento de las pensiones se ajusta al Modelo de Convenio de la OCDE⁵⁵⁴.

Generalmente, el ámbito objetivo de las pensiones se centra en las remuneraciones pagadas a una persona física que tiene su causa en un empleo anterior. Cualquier otro tipo de pensión o anualidad cae fuera de este concepto y, en consecuencia, del

⁵⁵⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.329.

artículo del CDI que regule el régimen de las pensiones, aplicándose el criterio de tributación establecido para las rentas no especificadas, salvo que el CDI contenga una disposición específica.

Aparece una definición de "anualidades" en los CDI con Australia, Brasil, Suecia, Argentina, Filipinas e Irlanda, siendo sensiblemente idéntica tal definición. El término "anualidades" significa las sumas prefijadas pagadas periódicamente en fechas determinadas, con carácter vitalicio o durante un período de tiempo determinado o determinable, en virtud de una obligación contraída como contrapartida de una compensación adecuada y plena en dinero o susceptible de valoración en dinero.

Los CDI con Canadá, Australia, Marruecos, Estados Unidos, Argentina y Rumania incluyen en el art.18 las "anualidades".

Los CDI con Francia y Marruecos incluyen las rentas vitalicias.

En el CDI con Argentina se incluyen también las prestaciones percibidas por los beneficiarios de fondos.

Se respeta en la mayor parte de los Tratados la tributación exclusiva de estas rentas en el Estado de la residencia del receptor.

En el caso del CDI con Filipinas se contempla el gravamen

exclusivo de las pensiones pagadas por una agencia de la Seguridad Social de un Estado contratante por ese Estado.

El CDI con Brasil prevé que el Estado de la residencia tendrá potestad exclusiva en el caso de que las pensiones y remuneraciones similares no superen, en el año natural, los 3.000 dólares USA, en el caso de que la cuantía percibida supere los 3.000 dólares USA se atribuye una potestad compartida de gravamen en lo que exceda tal importe.

Resulta de gran complejidad el CDI con Canadá⁵⁵⁵. Los criterios que aparecen en dicho texto son los siguientes:

a) derogación del principio de imposición exclusiva en el Estado de residencia del perceptor en el caso de pensiones alimenticias y otros pagos similares procedentes de un Estado y abonados a un residente del otro que sea el beneficiario efectivo;

b) reconocimiento de un derecho limitado de gravamen al Estado de la fuente, generalmente limitado al 15 por 100 del importe bruto del pago;

c) régimen particular para las pensiones de la Seguridad Social.

En los CDI con Suecia y Luxemburgo los pagos efectuados bajo el régimen de la Seguridad Social y los derivados de una pensión por razón de un seguro de vida pueden gravarse en el Estado en

⁵⁵⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.330.

el que se efectúe el pago. No obstante, en el primero de los CDI el régimen previsto sólo opera en el caso de que los residentes de un Estado sean nacionales del Estado fuente.

IV.G.4. Tratamiento de las rentas derivadas de la función pública (art.19 del Modelo de Convenio)

El art.19 del Modelo de Convenio contempla dos categorías de rentas que ya han sido contempladas en otros artículos del Modelo de Convenio: por un lado, las remuneraciones del trabajo dependiente (art.15 del Modelo de Convenio) y, por otro lado, las pensiones (art.19 del Modelo de Convenio).

En el Proyecto de Convenio de 1963 el tratamiento de ambas categorías de rentas se encontraba unificado en un solo número.

La separación en la regulación de ambas categorías de rentas se encuentra incluida por primera vez en el Modelo de Convenio de 1977 y se ha mantenido en el Modelo de Convenio de 1992.

La Reforma de 1994 modificó, parcialmente el contenido del número 1 de este artículo.

Sin embargo, dichas rentas se encuentran matizadas por unas características específicas que conducen a que sean objeto de un tratamiento particular en el art.19 del Modelo de Convenio que contemple un reparto de la soberanía tributaria diferente del previsto en los artículos anteriores.

Esta característica especial se encuentra en el hecho de que dichas rentas del residente de un Estado contratante provienen de pagos efectuados por parte del otro Estado contratante, sus

subdivisiones políticas o entidades locales.

Estos pagos pueden tener su origen en las remuneraciones satisfechas por razón de servicios prestados al Estado, subdivisión política o entidad local (número 1 del artículo 19) que corresponde al art.15 en el régimen general) o por pensiones pagadas por razón de servicios prestados al Estado, subdivisión política o entidad local (número 2 del artículo 19 que corresponde al art.18 del régimen general).

En virtud del principio de cortesía internacional⁵⁵⁶ y de respeto mutuo de las soberanías se conceden recíprocamente los Estados un mayor poder de gravamen que el establecido de forma general para someter a gravamen dichas rentas.

A continuación vamos a analizar el ámbito objetivo y subjetivo de este artículo y el reparto de la potestad tributaria previsto.

IV.G.4.a) Ámbitos subjetivo y objetivo del art.19:

Debemos distinguir entre los supuestos contenidos en el número 1 del art.19 y los supuestos contenidos en el número 2 de

⁵⁵⁶ Se designa con esta expresión el principio en virtud del cual ciertas normas de comportamiento entre Estados, que no son estrictamente obligatorias desde el punto de vista jurídico por no llegar a ser una verdadera costumbre internacional son, sin embargo, frecuentemente seguidas.

este mismo artículo.

1) Supuestos contenidos en el número 1 del art.19:

Este número se refiere a las remuneraciones, excluidas las pensiones pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Por lo tanto, las remuneraciones deben abonarse por la realización de actividades en interés del Estado, de sus subdivisiones políticas o de las entidades locales.

Una de las primeras cuestiones que pueden plantearse es la de determinar qué órganos del Estado pagadores de remuneraciones entran dentro del ámbito del supuesto del art.19 del Modelo.

Esta cuestión se hace más importante si consideramos la extensión del sector público en numerosos Estados.

El Comité de Asuntos Fiscales sugirió que las remuneraciones contenidas en el art.19 debían ser aquellas que derivasen "del ejercicio de funciones de carácter público".

De la Villa afirma que el pagador de este tipo de rentas debe ser una Entidad pública, lo que incluye, además del Estado propiamente dicho, las subdivisiones políticas o entidades

locales, las Corporaciones y Organismos que integran el sector público⁵⁵⁷.

Sin embargo, el número 3 de art.19 deja bien claro que los números 1 y 2 no son aplicables si los servicios se prestan en el marco de un actividad industrial o comercial, aunque ésta sea ejercida por el Estado, alguna de sus subdivisiones políticas o colectividades locales.

En estos supuestos serán aplicables las reglas ordinarias: el artículo 15 que trata sobre sueldos y salarios, el art.16 que contempla las remuneraciones de miembros de Consejos de Administración y el art.18 por lo que respecta a las pensiones.

La revisión del Modelo de Convenio de 31 de marzo de 1994 introdujo una novedad importante respecto a las categorías de rentas incluidas dentro del ámbito del art.19 del Convenio.

A partir de este momento, se incluyen únicamente los salarios, sueldos y otras remuneraciones similares obtenidos como consecuencia de servicios prestados al Estado, a la subdivisión política o a la colectividad local.

Explican los Comentarios al art.19 que se ha reemplazado el término "remuneración" (utilizado hasta el 31 de marzo de 1994) por la expresión "sueldos, salarios y otras remuneraciones

⁵⁵⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.335.

similares".

Con esta modificación se quería clarificar el ámbito de aplicación del artículo, que no se aplica más que a los empleados del Estado y no a las personas que prestan servicios independientes. Se pretende incluir en el ámbito únicamente las relaciones de dependencia continuadas, aunque no sea dentro del estatuto de la función pública.

Esta reducción del ámbito de aplicación del número 1 del art.19 puede explicarse por el deseo de restringir el número de supuestos de rentas beneficiadas con un régimen muy favorable para el Estado pagador.

Existen una serie de supuestos en los que no resulta de aplicación el régimen previsto en la primera parte del número 1 del art.19.

Se trata de los supuestos en que una persona física presta servicios a un Estado contratante mientras es residente del otro Estado contratante y se da, además, alguna de estas dos condiciones: es nacional del Estado en el que reside o no ha adquirido la condición de residente de este Estado sólo para prestar los servicios.

Por lo tanto, en el caso de que sea nacional del Estado para el que no presta los servicios o que tuviere la residencia de este último Estado con anterioridad por causa diferente a la

prestación de servicios (por permanencia, por matrimonio...), entonces, no será de aplicación la letra a) del número 1 del art.19 sino la letra b) del número 1 del art.19.

2) Supuestos contenidos en el número 2 del art.19 :

El régimen jurídico de las pensiones forma parte de la política de protección social de cada Estado enmarcada dentro de la Seguridad Social⁵⁵⁸.

Podemos afirmar que el supuesto del número 2 del art.19 contempla tanto las pensiones de jubilación, como las de viudedad o como las de enfermedad o invalidez, siempre y cuando las mismas tengan su origen en la prestación de servicios para un Estado, subdivisión política o entidad local.

No se exigen, en el texto del artículo, condiciones en cuanto a la persona física receptora de las rentas, por lo tanto, podrá coincidir la persona beneficiaria de las rentas con la persona que prestó los servicios (caso de la pensión de

⁵⁵⁸ MONTTOYA MELGAR, A., *Derecho del Trabajo*, 15ª edición, Madrid, 1994, pp.605-610.

De forma general, puede afirmarse que hay varias clases de pensiones que se repiten en todos los Estados: pensión de jubilación que se comienza a percibir una vez finalizada la vida laboral, pensión de viudedad para el caso de fallecimiento del titular de una pensión de jubilación o de una persona durante su vida laboral que tenga familiares a su cargo y las pensiones por enfermedad o invalidez como consecuencia de la imposibilidad de continuar la vida laboral.

Para conocer el sistema público de pensiones en España ver:MONTTOYA MELGAR, A., *op.cit.*, pp.661-670.

jubilación o por invalidez) o puede no coincidir la persona beneficiaria de las rentas con la persona que prestó los servicios (caso de la pensión por viudedad u orfandad).

Las pensiones pueden provenir de fondos constituidos o ser pagadas directamente para atender las pensiones devengadas por servicios prestadas en el sector público.

Como consecuencia de la Reforma del Modelo de 1994 se limitan las pensiones contempladas en el art.19 a aquellas que provengan de pensiones producidas por un empleo público anterior exigiéndose, por lo tanto, una condición de continuidad en dicho empleo. No sería aplicable a las pensiones percibidas por prestaciones de servicios independientes a entes públicos. En estos casos sería de aplicación el art.18 del Modelo con carácter general, de acuerdo con el número 3 del art.19.

Tampoco será de aplicación la letra a) del art.19 del Modelo sino la letra b) a las pensiones que fueron abonadas a una persona física nacional y residente (se necesitan las dos condiciones) del Estado contratante que no abona las rentas.

IV.G.4.b) Reparto de la soberanía tributaria en el art.19 del Modelo de Convenio :

Vamos a distinguir el supuesto de sueldos y salarios pagados por el Estado u otras subdivisiones políticas y el supuesto de pensiones por razón de prestación de servicios al Estado u otras

subdivisiones políticas.

1) Supuesto de los sueldos y salarios :

De acuerdo con la letra a) del número 1 del art.19 del Modelo, la facultad de gravar se atribuye con carácter exclusivo al Estado de la fuente, al Estado que satisface los sueldos y salarios. De esta forma se concreta el principio de cortesía internacional⁵⁵⁹.

Esta atribución exclusiva del derecho de gravamen conlleva que los países que aplican el método de imputación de las rentas quedan obligados, excepcionalmente y por lo que respecta a estas rentas, a no gravarlas si se obtienen por sus residentes, aunque pueden tener en cuenta su montante para la determinación del tipo de imposición aplicable a las demás rentas obtenidas por sus residentes.

No estamos de acuerdo con las consideraciones realizadas por los Comentarios y por la mayor parte de la doctrina⁵⁶⁰, ya que en este supuesto, por acuerdo internacional, existe un único Estado con la posibilidad de someter una renta a tributación: el Estado que paga las rentas, careciendo el otro Estado de cualquier poder de gravamen sobre los sueldos pagados por el otro Estado.

⁵⁵⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.336.

⁵⁶⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.337.

El Estado de residencia del receptor de las rentas no puede aplicar a dichas rentas la normativa fiscal interna basada en su propia soberanía fiscal.

Se ha producido una cesión de soberanía en este punto y el Estado de residencia ha perdido su capacidad de gravamen.

En consecuencia, no habrá supuesto alguno de doble imposición al existir únicamente una potestad tributaria y no será necesario ni aplicar ni alterar las disposiciones, basadas en el art.23 del Modelo, tendentes a evitar la doble imposición jurídica internacional.

Por el contrario, en el caso contemplado en la letra b) del número 1 del art.19, (introducida en el Modelo de Convenio de 1977 y mantenida en el de 1992) cuando una persona física residente en un Estado contratante presta servicios a favor del otro Estado contratante y, además, es nacional del Estado donde reside o no ha adquirido la residencia del Estado contratante por razón de trabajo para el otro Estado contratante, entonces el poder de gravamen es del Estado en el que reside la persona física.

Se trata de un poder exclusivo de gravamen en favor del Estado en el que reside la persona física, presta sus servicios y, además, es nacional o poseía la residencia con anterioridad

al inicio de su actividad⁵⁶¹.

Se produce aquí una inversión del poder exclusivo de gravamen que puede pasar del Estado que abona efectivamente los sueldos, salarios o rentas similares al Estado de residencia de la persona física receptora de las rentas. Hay que destacar la importancia del factor nacionalidad que puede generar un cambio en la potestad exclusiva de gravamen.

2) Supuesto de las pensiones :

De acuerdo con la letra a) del número 2 del art.19 del Modelo, las pensiones pagadas por un Estado contratante, por sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado, sus subdivisiones políticas o entidades únicamente pueden someterse a imposición en este Estado.

Se establece, pues, un derecho exclusivo de gravamen en favor del Estado que abona las pensiones. El otro Estado carece del derecho a someter a gravamen esas pensiones.

De forma paralela al supuesto de sueldos y salarios existe una excepción al principio contenido en la letra a).

De acuerdo con la letra b) del número 2 del art.19 del

⁵⁶¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.337.

Modelo (introducida en el Modelo de Convenio de 1977 y mantenida en el Modelo de Convenio de 1992) si la persona que percibe las pensiones provenientes de un Estado es residente del otro Estado contratante y, a la vez, nacional de ese otro Estado, entonces será ese otro Estado contratante quien tenga el derecho exclusivo de gravamen sobre dichas pensiones.

De la Villa explica esta excepción a la tributación exclusiva del Estado de la fuente, basándose en la afluencia masiva de jubilados a determinados países (básicamente, los mediterráneos) y el abandono de los de origen, determine que el derecho exclusivo del Estado de residencia se circunscribe, en el caso de pensionistas que perciben las pensiones provenientes de otros Estados a sus residentes que a la vez sean nacionales⁵⁶².

Podemos concluir que el principio de cortesía internacional provoca un cambio fundamental en la tributación de los sueldos y salarios provenientes de funciones públicas y de las pensiones derivadas del ejercicio de funciones públicas ya que, en lugar de basarse en el criterio de la residencia del receptor de las mismas (criterio único recogido en el art.18 del Modelo de Convenio que regula las pensiones, criterio recogido con matices en el art.15 que trata de los trabajos dependientes) se basa en la utilización del criterio de la fuente, con carácter exclusivo.

⁵⁶² DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.338.

Este criterio de gravamen exclusivo de la fuente puede ser modificado por otro criterio de gravamen también de carácter exclusivo pero en este caso en el Estado de residencia, en determinados supuestos. Estos supuestos dependen, parcialmente, en el caso de sueldos y salarios y, totalmente, en el caso de las pensiones de la nacionalidad del perceptor de las rentas, lo que representa una singularidad dentro del sistema del Modelo de Convenio de la OCDE que se apoya muy poco en el criterio de la nacionalidad.

Por último, hay que destacar que la revisión del Modelo de Convenio de 1992, efectuada en 1994, restringió el ámbito de aplicación del número 1 del art.19 a los sueldos, salarios y remuneraciones similares abonados por el Estado, sus subdivisiones políticas y los entes locales.

IV.G.4.c) Tratamiento de los salarios derivados de actividades públicas y de pensiones derivadas de las mismas en los CDI celebrados por España :

Dada la reciente publicación de la revisión del Modelo de Convenio de 1992 (en julio de 1994) no existe ningún CDI celebrado por España que se ajuste a la versión del art.19 dada por la revisión del Modelo de 1994.

Los CDI celebrados por España se ajustan a las sucesivas versiones del Modelo de Convenio de 1963 y de 1977 (idéntica a

la versión de 1992).

En consecuencia, hay numerosos CDI que no establecen una distinción en el tratamiento de las rentas de funciones públicas y de las pensiones públicas (CDI con Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Japón, Noruega, Países Bajos, Portugal y Suiza).

El CDI con Alemania regula la cuestión de las pensiones públicas junto al resto de pensiones, concediéndose la exención tributaria en el Estado de residencia del receptor.

1) Tratamiento unificado de las rentas derivadas de servicios públicos y de pensiones públicas :

El criterio de gravamen exclusivo en el Estado de la fuente es admitido en todos estos CDI, salvo en los Tratados con Noruega, Países Bajos y Portugal en que la imposición se encuentra compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia del receptor.

En los Convenios con Bélgica, Finlandia, Francia, Japón y Suiza se introduce el elemento de la nacionalidad de forma que puede modificar el sentido del reparto de la soberanía tributaria⁵⁶³.

⁵⁶³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.340.

2) Tratamiento separado de las rentas de actividades públicas y de pensiones públicas :

Los CDI con Australia, Checoslovaquia, China, Brasil, Bulgaria, Estados Unidos, Filipinas, Hungría, Italia, Luxemburgo, Marruecos, Polonia, Reino Unido, Rumania, Suecia, Túnez, URSS, Argentina, Ecuador, Filipinas, Méjico, Irlanda, India y Corea reproducen, prácticamente, el Modelo de Convenio de 1977 o el de 1992 que en este punto eran idénticos.

En estos CDI se introduce la posibilidad del cambio del derecho exclusivo de gravamen en el caso de que se den algunas condiciones en cuanto a la nacionalidad y la residencia del receptor de las rentas. Si se producen tales condiciones, el derecho exclusivo de gravamen corresponderá al Estado de residencia del receptor.

En el CDI con Canadá, para las remuneraciones distintas de las pensiones, no se exige la nacionalidad como requisito necesario para otorgar la facultad exclusiva de gravamen al Estado de la residencia del beneficiario.

Acabamos de ver cómo las rentas derivadas de actividades dependientes, una de las principales fuentes de ingresos para las Haciendas de los diferentes Estados, resultan incluidas en unas diferentes categorías de rentas (rentas de trabajos dependientes, art.15, remuneraciones de Consejeros, art.16, pensiones, art.18, rentas y pensiones de funciones públicas, art.19) que pueden

significar un reparto heterogéneo de la soberanía tributaria.

Hemos de resaltar que, en los Comentarios al art.18 que trata sobre las pensiones se introduce como novedad, la sugerencia de una regulación del cálculo de la base imponible mediante la propuesta de un tratamiento como gastos deducibles de las contribuciones a sistemas privados de previsión.

Además, como reflejo del principio de cortesía internacional se ha introducido como elemento configurador del régimen de reparto de la soberanía tributaria la nacionalidad en los supuestos de sueldos y salarios y pensiones por razón de relación continuada de trabajo en relación con un Estado.

IV.H. Tratamiento previsto para "Otras rentas" en el art.21 del Modelo de Convenio de 1992 :

Como consecuencia de la adopción de un criterio omnicomprendivo de renta que considera ésta como el incremento de patrimonio producido a lo largo de un año, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE decidió introducir, desde la primera edición del Proyecto de Convenio de 1963, un artículo, el 21, con carácter residual.

Este precepto establece normas de tributación para aquellos casos en que los rendimientos imponibles no puedan encuadrarse en otro artículo.

El Modelo de Convenio de 1977 introdujo el segundo párrafo del art.21 que se ha mantenido tras el Modelo de Convenio de 1992 y tras la revisión del mismo de 1994.

Este segundo párrafo propone un régimen particular, diferente al previsto en el número 1 del art.21 para los supuestos en que las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante provengan de derechos o de bienes vinculados, efectivamente, a un establecimiento permanente o a una base fija de negocios situada en el otro Estado contratante.

Vamos a estudiar, a continuación, el primer número del art.21 por lo que respecta al ámbito objetivo y subjetivo del precepto y el régimen tributario previsto para el mismo y, en

segundo término, vamos a delimitar el ámbito de las rentas reguladas por el número 2 del art.21 y a examinar el régimen tributario previsto para este supuesto.

IV.H.1. Número 1 del art.21 del Modelo de Convenio :

El número 1 del art.21 del Modelo prevé un régimen de reparto de la potestad tributaria para aquellas rentas que no hayan sido objeto de tratamiento por ninguno de los otros artículos del Modelo.

Vamos a analizar, en primer lugar, cuáles son las características objetivas y subjetivas que permiten la aplicación de este número y, posteriormente, el régimen tributario previsto.

IV.H.1.a) Ámbito subjetivo y objetivo del precepto:

Para que pueda resultar de aplicación el número 1 del art.21 es necesario que las rentas sean percibidas por una persona (física, jurídica o agrupación de personas) residente de uno de los Estados contratantes.

Cuando las rentas provengan de un Estado tercero y el beneficiario de las mismas sea considerado como residente de los dos Estados contratantes, de acuerdo con su derecho interno, se utilizarán las normas contenidas en el número 2 del art.4 del Modelo para decidir de cuál de los dos Estados se considerará

residente al receptor de las rentas.

Desde el punto de vista objetivo, el número 2 del art.21 del Modelo contempla en el mismo las rentas que integran categorías no definidas expresamente (ej. premios obtenidos en loterías o apuestas) o que resultan difíciles de subsumir o encajar en un artículo concreto (ej.indemnizaciones obtenidas como consecuencia de seguros de daños) o, finalmente, que provengan de fuentes no mencionadas expresamente⁵⁶⁴.

Es posible que determinadas clases de rentas como por ejemplo, los premios de loterías, juegos y apuestas, las ayudas o subsidios familiares, las pensiones derivadas de sistemas privados de pensiones...no hayan sido contemplados en el articulado del Modelo ya que "éste por su brevedad y concisión no puede abarcar toda la gama de posibilidades"⁵⁶⁵.

Además, es posible que rentas que forman parte de determinadas categorías contempladas en el articulado no provengan de ninguno de los Estados contratantes.

Por ejemplo, la empresa que se encuentra en el Estado A controla un establecimiento permanente en el Estado B, pagando dicho establecimiento permanente beneficios a un residente en el Estado C. En este supuesto no será de aplicación el art.10 del

⁵⁶⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.360.

⁵⁶⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit.,pág.360.

CDI entre el Estado B y el Estado C ya que los dividendos, beneficios, no provienen de un residente del Estado B al carecer el establecimiento permanente de tal condición.

En este supuesto De la Villa sugiere la utilización del procedimiento amistoso, basándose en el apartado 3 del art.25 del Modelo que atribuye a las Autoridades competentes de los Estados contratantes la labor de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

IV.H.1.b) Reparto de la soberanía tributaria sobre las "otras rentas" (art.21 del Modelo):

De acuerdo con el número 1 del art.21 del Modelo de Convenio, el derecho a gravar se concede exclusivamente al Estado de la residencia del perceptor de las rentas.

Advierten tanto De la Villa como los Comentarios al artículo que la exclusividad concedida al Estado de residencia es absoluta, pues se aplica tanto si el derecho de imposición se ejercita como si no por dicho Estado.

Esto significa que el Estado de la fuente, del que proceden las rentas, no puede gravar éstas aunque el Estado de la residencia no haga uso de su derecho exclusivo de gravamen. En el caso de que se plantee un conflicto de doble residencia, tras haberlo resuelto en favor de uno u otro Estado (de acuerdo con las reglas del número 2 y 3 del art.4), el Estado del que no sea

residente el beneficiario de las rentas carecerá del derecho a someter a gravamen dichas rentas.

La solución adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales es la del criterio de la residencia ya que la OCDE constituye un foro en el que predominan los países económicamente más desarrollados del mundo occidental, exportadores de técnica y capitales que han optado por la alternativa de la residencia, criterio más acorde con sus intereses⁵⁶⁶.

Con el fin de evitar la falta de gravamen de determinadas rentas, de que se produzcan supuestos de doble exoneración fiscal, los Comentarios al artículo sugieren la introducción de una cláusula en la que se conviniera que el derecho de gravamen exclusivo sólo se aplica a las rentas que realmente están sujetas a gravamen en el Estado de residencia del beneficiario.

Se establece, así, un derecho compartido de gravamen en el supuesto de que las rentas no queden sujetas en el Estado de residencia del beneficiario.

IV.H.2 Presencia de un establecimiento

permanente (número 2 del art.21) :

El número 2 prevé una excepción a la aplicación de las disposiciones del número 1 cuando las rentas, los rendimientos,

⁵⁶⁶

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.359.

están ligados a las actividades de un establecimiento permanente o a una base fija de negocios que un residente de un Estado contratante tiene en el otro Estado contratante.

Si los beneficios se perciben como consecuencia de un derecho o un bien vinculado efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija de negocios, entonces resulta de aplicación el art.7 o el art.14 del Modelo de Convenio que autorizan al Estado de situación del establecimiento permanente o de la base fija de negocios a gravar esas rentas ilimitadamente de acuerdo con su normativa interna.

De la Villa explica que la norma contenida en el apartado 2 es congruente con el sistema general establecido en el Modelo: se reconoce la facultad de gravamen del Estado de la fuente, sin ninguna clase de limitación, en la medida en que los beneficios en él obtenidos puedan atribuirse al establecimiento permanente o base fija situados en aquel Estado.

Este es, asimismo, el criterio establecido en todos los casos en que determinadas rentas se vinculan a elementos del activo del establecimiento permanente o base fija (apartado 4 del art.10 en el caso de dividendos, apartado 4 del art.11 en el caso de los intereses, apartado 3 del art.12 en el caso de los cánones o el apartado 2 del art.13 en el caso de ganancias de capital)⁵⁶⁷.

⁵⁶⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.362.

Para poderse aplicar el número 2 del art.21 es necesario que las rentas provengan de bienes o derechos efectivamente vinculados al establecimiento permanente y a la base fija de negocios, sea cual sea el Estado de origen de las rentas. Serán gravadas como beneficios del establecimiento permanente o de la base fija las rentas del art.21 provenientes de bienes o derechos efectivamente vinculados al establecimiento permanente o a la base fija de negocios, no existiendo ninguna "vis atractiva" del establecimiento permanente o de la base fija por su mera existencia.

El apartado 2 del art.21 contiene, a su vez, una excepción según la cual este número no resulta de aplicación a los bienes inmuebles (definidos de acuerdo con el número 2 del art.6 del Modelo de Convenio) y, por lo tanto, el Estado de situación de los mismos tiene un derecho preferencial de gravamen sobre los mismos.

Tal derecho de gravamen preferente subsiste aun en el caso de que tales rentas se deriven de bienes inmuebles afectos a una empresa o utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

En consecuencia, las rentas de inmuebles situados en un Estado contratante que forman parte del activo de un establecimiento o base que una empresa de este Estado tenga situados en el otro Estado, únicamente pueden someterse a imposición en el Estado en que radiquen los bienes y el

beneficiario sea residente.

En el supuesto de que el Estado de situación del establecimiento permanente o de la base fija someta a tributación las rentas vinculadas al establecimiento permanente o a la base fija, el Estado de residencia del titular de dicho establecimiento permanente o base fija podrá someterlas a gravamen pero adoptando las medidas necesarias para evitar la doble imposición internacional.

Si el Estado de residencia del titular del establecimiento permanente aplica el método de la exención, los Comentarios al Modelo explican que los Estados pueden afectar activos tales como acciones, obligaciones o patentes al activo de un establecimiento permanente si pueden beneficiarse en el Estado de situación de un régimen fiscal más favorable.

Para evitar tales maniobras destinadas a evitar la evasión fiscal, los Estados pueden considerar que determinados activos no se encuentran afectos al establecimiento permanente o que se establezca una cláusula excluyendo la aplicación del número 2 cuando la afectación de determinados activos al establecimiento permanente se haya producido esencialmente por motivos fiscales.

En la práctica será muy difícil conocer si la afectación se ha producido o no por motivos fiscales.

Acabamos de ver que el art.21 del Modelo de Convenio, que

tiene como objetivo someter a gravamen las rentas que no hayan sido mencionadas expresamente en el articulado del Modelo de Convenio, prevé un poder exclusivo de gravamen para estas rentas en el Estado de residencia del receptor de las mismas, como consecuencia de la condición de países exportadores de capitales de la mayoría de Estados de la OCDE.

Al mismo tiempo, en el número 2 se concede un poder de gravamen al Estado de situación del establecimiento permanente o de la base fija para someter a gravamen las rentas de bienes o derechos vinculados a dichos establecimientos permanentes o bases fijas, siguiendo la política general del articulado.

Se establece, también, una excepción objetiva en el número 2 para el caso en que las rentas provenientes de bienes inmuebles se les apliquen las reglas propias de las rentas inmobiliarias.

IV.H.3. Tratamiento de las "otras rentas" en los CDI celebrados por España :

Puede afirmarse que, en líneas generales, los CDI celebrados por España se apoyan fuertemente en el art.21 regulador de las "otras rentas" propuesto por el Modelo de Convenio que correspondía al momento de celebración del CDI.

Es por ello, por lo que dadas las vicisitudes del contenido del Modelo de Convenio, vamos a seguir un orden cronológico y vamos a comparar los CDI efectivamente celebrados por España y

el Modelo de Convenio que era vigente en aquél momento.

**IV.H.3.a) Convenios celebrados durante la vigencia
del Proyecto de Convenio de 1963 :**

Los CDI con Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Japón, Noruega, Países Bajos y Suiza siguen las prescripciones del Proyecto de Convenio de 1963.

Al contenido del art.21 del Proyecto de Convenio de 1963 se añade la condición de que las rentas estén sometidas a imposición en el Estado de residencia en el CDI con Bélgica, con el objetivo de evitar la doble exoneración fiscal.

Los CDI celebrados con Brasil y Canadá establecen un sistema de imposición compartida en el Estado contratante del que proceden las rentas y en el Estado contratante de residencia del beneficiario de las rentas.

Se prevé en el CDI firmado con Portugal, el tratamiento de las rentas pagadas al partícipe no gestor en una cuenta de participación en el art.21 que regula las "rentas no mencionadas expresamente" que se remite al art.10 del CDI que regula "los dividendos".

**IV.H.3.b) CDI firmados durante la vigencia del
Modelo de Convenio de 1977 :**

Los CDI firmados con Checoslovaquia, Ecuador, Estados Unidos, Hungría, Luxemburgo, Polonia y Túnez añaden un segundo párrafo al art.21 siguiendo la propuesta del Modelo de Convenio de 1977.

Por el contrario, en los CDI con Bulgaria y la URSS falta el número 2 del art.21 que había sido introducido por el Modelo de Convenio de 1977.

En los CDI con Australia, Estados Unidos, Italia, Rumania y Suecia no se hace referencia a la excepción del tratamiento de las rentas de bienes inmuebles contenida en el número 2 del art.21 del Modelo de Convenio.

El CDI con Australia introduce una cláusula, que posteriormente ha sido introducida en varios CDI celebrados por España por la cual se establece que las rentas obtenidas por un residente de uno de los Estados contratantes de fuentes situadas en el otro Estado contratante pueden también someterse a imposición en ese otro Estado (establecimiento de un sistema de imposición compartida).

El CDI con China contiene una cláusula idéntica a la que acabamos de indicar.

Se concentra el contenido de los dos números del art.21 del Modelo de Convenio de 1977 en una sola frase en el CDI con Marruecos, aunque no se incluya la excepción del tratamiento de las rentas de bienes inmuebles ni concreta el tratamiento de las bases fijas.

**IV.H.3.c) CDI firmados durante la vigencia del
Modelo de Convenio de 1992 :**

Los CDI firmados con Corea e Irlanda tienen un contenido idéntico al del art.21 del Modelo de Convenio de 1992 (idéntico a su vez al art.21 del Modelo de Convenio de 1977).

Al igual que ocurría con los CDI celebrados con Australia y China, se introduce una cláusula según la cual las rentas obtenidas por un residente de uno de los dos Estados contratantes de fuentes situadas en el otro Estado contratante pueden también someterse a imposición en ese otro Estado, en los CDI con Argentina, Filipinas, Méjico e India.

El CDI con Filipinas carece de cláusula equivalente al número 2 del art.21 de acuerdo con el Modelo de Convenio de 1992.

IV.I. Imposición sobre el Patrimonio (art.22 del Modelo de Convenio) :

IV.I.1. Introducción al Impuesto sobre el Patrimonio:

El art.22 del Modelo de Convenio de la OCDE no prevé el régimen tributario aplicable a una determinada clase o categoría de renta sino que propone el reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre determinados elementos del patrimonio de una persona física, jurídica o entidad.

Se ha incluido una disposición relativa al gravamen del patrimonio pese a que existen varios sistemas tributarios de Estados miembros de la OCDE y de la Unión Europea que no contemplan el patrimonio neto como objeto material de gravamen de ningún impuesto⁵⁶⁸.

⁵⁶⁸ Dentro de la Unión Europea carecen de impuesto sobre el patrimonio neto a nivel estatal: Austria (desde 1994), Bélgica, Grecia, Portugal y Reino Unido.

En Irlanda existe una imposición patrimonial estatal limitada a los bienes inmuebles.

Algunos elementos del patrimonio son gravados por dos impuestos en Italia: uno a nivel estatal que grava los activos empresariales tanto individuales como sociales y otro a nivel local que grava los bienes inmuebles de personas físicas y jurídicas.

Dinamarca, Francia, Países Bajos y Suecia tienen un impuesto estatal que grava el patrimonio neto de las personas físicas.

En Finlandia existe un impuesto estatal sobre el patrimonio neto de las personas físicas y un impuesto municipal sobre los bienes inmuebles de las personas físicas.

La tributación del patrimonio en la R.F.A. se estructura de la misma forma que en Finlandia aunque la sujeción a los mismos se extiende no únicamente a las personas físicas sino también a

La titularidad de ciertos bienes o derechos puede dar lugar al nacimiento de una obligación contributiva, en especial los bienes inmuebles, por su mera titularidad tanto a nivel estatal como a nivel local.

Los fundamentos de la existencia de un gravamen sobre el Patrimonio son:

-razones de equidad o de justicia fiscal (grava con mayor intensidad las rentas de capital, sirve para reducir la concentración de riqueza en pocas manos, aumenta la progresividad en los grupos superiores de rentas);

-razones basadas en sus favorables efectos económicos (se gravan patrimonios que no generan renta y en los que la contribución al desarrollo es nula y también se gravan patrimonios que generan escasas rentas y no contribuyen al desarrollo en la medida en la que serían deseables);

-por razones de eficacia administrativa (el Impuesto sobre el Patrimonio permite comprobar la exactitud de las declaraciones

las personas jurídicas.

Por último, en Luxemburgo existe un impuesto estatal sobre el patrimonio neto de las personas físicas y jurídicas y, además, un impuesto municipal sobre los activos empresariales de personas físicas o jurídicas.

Datos extraídos de *European Taxation, Vol.I*, International Bureau for Fiscal Documentation (actualizado a mayo de 1995).

del Impuesto sobre la Renta durante un período de varios años y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se produzca el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria)⁵⁶⁹.

Vamos a estudiar a lo largo de este epígrafe el ámbito objetivo incluido dentro del art.22 del Modelo de Convenio (que no ha sufrido modificaciones desde el Modelo de Convenio de 1977) para después analizar el reparto de la soberanía previsto a lo largo de los cuatro epígrafes que componen el artículo.

IV.I.2. Características del Impuesto sobre el Patrimonio contempladas en el art.22 del Modelo :

De acuerdo con Codes Anguita el patrimonio puede ser definido como "el conjunto de relaciones jurídicas evaluables económicamente, que están unidas entre sí por su atribución a un titular"⁵⁷⁰.

⁵⁶⁹ EIROA VILLARNOVO, F.J., **El Impuesto sobre el Patrimonio Neto en el marco de la Reforma Tributaria: Panorama General**, en **Impuesto sobre el Patrimonio**, XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1979, pp.17-59, pp.42-47.

Para conocer los motivos y efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, así como su desarrollo conviene consultar, además:

El Impuesto sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1982.

El Impuesto sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.

PÉREZ ROYO, F., **Impuesto sobre el Patrimonio**, en **Curso de Derecho tributario español**, Marcial Pons, Madrid, 10ª edición, pp.377-399.

⁵⁷⁰ CODES ANGUITA, J.L., **La teoría jurídica del patrimonio y su reflejo en la legislación fiscal**, en **Impuesto sobre el Patrimonio**, XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF,

Se puede afirmar que el patrimonio está constituido por la parte de la renta que no ha sido consumida, por el ahorro que se acumula a lo largo de los años.

Ni en el artículo 22 del Modelo ni en los Comentarios al mismo se definen expresamente qué clase de impuesto sobre el patrimonio se ha pretendido contemplar.

Sin embargo, los Comentarios dan unas indicaciones sobre el sentido con el que debe interpretarse la expresión "impuesto sobre el patrimonio".

Así, según los Comentarios, el art.22 únicamente trata de los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre las sucesiones y donaciones.

Las disposiciones del art.22 deben aplicarse, sin embargo, a los impuestos comprendidos en el art.2 del Modelo, es decir, "los que gravan la titularidad (...) del patrimonio o cualquier parte del mismo".

Para De la Villa⁵⁷¹ los destinatarios de este artículo son los impuestos que gravan una masa patrimonial neta perteneciente a un residente de uno de los Estados contratantes, manteniéndose dentro de unas coordenadas (impuesto directo, de naturaleza

Madrid, 1979, pp.333-351, pág.333.

⁵⁷¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.369.

personal).

También debe incluirse dentro del ámbito del art.22, los impuestos que pueden existir en algunos Estados y que gravan las plusvalías, correspondientes al aumento de valor de un determinado bien o derecho mientras permanece en el patrimonio de una persona⁵⁷².

Desde el punto de vista del sujeto activo que exige el Impuesto sobre el Patrimonio, el art.22 no establece distinción alguna.

El artículo 2, apartado 1 del Modelo se refiere a los impuestos patrimoniales que deben establecerse por uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales. En el caso de reproducirse el apartado 1 del artículo 2 del Modelo de Convenio, se incluirán dentro del ámbito del

⁵⁷² Es necesario distinguir las plusvalías de las ganancias de capital.

Las ganancias de capital son el aumento de valor de un bien o un derecho que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien o el derecho que lo genera, y que entran dentro del ámbito de aplicación del art.13 del Modelo de Convenio.

Los incrementos de patrimonio o ganancias de capital obtenidos como consecuencia de la enajenación de bienes o derechos no constituyen patrimonio sino renta de acuerdo con HAIG SIMMONS y otros y debe tributar de acuerdo con el art.13 del Modelo.

Las plusvalías son los incrementos de valor de determinados bienes o derechos mientras se encuentran en el patrimonio de una determinada persona física o jurídica pero que no se han manifestado todavía mediante la enajenación de dichos bienes o derechos.

art.22 del Modelo cualquier impuesto sobre el patrimonio que se exija por las Administraciones citadas en el apartado 1 del artículo 2.

Si en uno de los Estados contratantes no se exige el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y en el otro sí, el impuesto pagado en el segundo Estado no podrá ser deducido en el otro por aplicación del art.23B del Modelo ni dejarse exento por el art.23A del Modelo ya que no existe en el ordenamiento tributario de ese Estado una norma de sujeción a gravamen del patrimonio neto.

Se producirá en estos casos una imposición sobre el patrimonio por uno de los Estados (según veremos más adelante, por la parte del patrimonio que está situado en él). Sin embargo, en este caso no se llegará a producir una doble imposición jurídica, una sobreimposición, ya que la misma riqueza únicamente será gravada en un Estado, el Estado que incluye dentro de su sistema tributario el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Plantea De la Villa⁵⁷³ la cuestión de la posible exclusión de la tributación patrimonial local del ámbito de un CDI. En este supuesto puede haber problemas para imputar el impuesto pagado en el caso de que el Estado de la residencia no se exija un impuesto de tal índole.

⁵⁷³

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.370.

Si en el Estado de residencia no hay impuesto sobre el patrimonio neto, ni tributación patrimonial local, entonces, en ningún caso, se producirá doble imposición internacional sino que el bien o el derecho será gravado en un solo Estado.

Si en el Estado de residencia hay impuesto sobre el patrimonio neto, pero hay tributación patrimonial local, entonces, generalmente, tal tributación se concentra en los bienes y derechos que se encuentran dentro del ámbito territorial local y no gravan los bienes que se encuentran en otros Estados. En consecuencia, no se producirá doble imposición internacional sobre el mismo bien.

Si en el Estado de residencia hay impuesto sobre el patrimonio neto, se aplicarán los métodos de exención o de imputación para evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el supuesto del método de exención los bienes que hubieran sido gravados en el otro Estado contratante deberían quedar totalmente exentos de gravamen y no ser tenidos en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible de gravamen.

En el supuesto del método de imputación, el residente del Estado que exige el Impuesto sobre el Patrimonio Neto debe poder deducir el impuesto local exigido en el otro Estado respecto de la cuota exigida por el Estado de residencia.

Esta deducción es posible si el impuesto exigido en el otro Estado es de igual naturaleza que el impuesto exigido en el Estado de residencia. Tal condición se cumple en el caso de que los impuestos tengan el mismo objeto material de gravamen, que la riqueza que se haya pretendido gravar sea la misma.

Nosotros consideramos que la tributación local patrimonial (que incide, especialmente, en los bienes inmuebles) y el impuesto sobre el patrimonio neto tienen el mismo objeto material de gravamen: el patrimonio de las personas aunque en el caso de la tributación local patrimonial concentrado, especialmente, en los bienes inmuebles⁵⁷⁴ y, por lo tanto, puede aplicarse una deducción por el impuesto abonado en otro Estado.

En el caso en que la Administración tributaria no admita la deducción en la cuota del impuesto sobre el patrimonio neto del impuesto local exigido en el otro Estado consideramos que debe poder incluirse como deuda tal tributo local a título de gasto deducible para la cuantificación de la base imponible del impuesto sobre el patrimonio neto.

Una vez analizadas las características del Impuesto sobre el Patrimonio Neto que permite la aplicación del art.22 del Modelo de Convenio, conviene estudiar el reparto de la potestad tributaria de gravamen prevista en dicho artículo.

⁵⁷⁴ Ver epígrafe III.A.2.a) y citas al mismo.

IV.I.3. Reparto de la soberanía tributaria en materia de imposición sobre el patrimonio :

El principio general del reparto de la soberanía tributaria en materia de imposición sobre el patrimonio está basado, de acuerdo con los Comentarios al art.22, que los impuestos sobre el patrimonio constituyen, generalmente, una imposición complementaria sobre la renta y, en virtud, de este principio el impuesto que grave un elemento determinado del patrimonio no puede ser percibido más que por el Estado que tiene derecho a gravar las rentas provenientes de dicho elemento del patrimonio.

Los Comentarios explican que, puesto que la potestad de gravamen no tiene siempre carácter exclusivo ha sido necesario establecer unas reglas para cada categoría de bienes.

De la Villa⁵⁷⁵ destaca que los criterios establecidos en los distintos números del art.22 coinciden con los fijados en el art.13 para gravar las diversas categorías de ganancias de capital.

Estas reglas van a ser objeto de análisis a continuación.

El art.22 trata primero de los bienes que resultan imponibles en el Estado en el que están situados (bienes inmuebles en el número 1; bienes muebles que integran un

⁵⁷⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit.,pág.371.

establecimiento permanente o de una base fija en el número 2).

En el número 3 regula el tratamiento de los barcos y aeronaves explotados en tráfico internacional y los barcos destinados a la navegación interior así como los bienes muebles afectos a la explotación de barcos o aeronaves) y, finalmente, en el número 4 se hace referencia al tratamiento de todos los otros bienes que no han sido regulados en los otros números del Modelo.

IV.I.3.a) Reparto de la potestad de gravamen sobre bienes inmuebles (apartado 1 del art.22):

Siguiendo la regla de gravamen del "locus rei sitae" que se aplica para el tratamiento de los rendimientos de bienes inmuebles (art.6) y en las ganancias de capital generadas como consecuencia de la enajenación de bienes inmuebles (número 1 del art.13), el patrimonio constituido por bienes inmuebles (definidos de acuerdo con el número 2 del art.6 del Modelo) que posea un residente de un Estado contratante y que estén situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El Estado de residencia del titular del bien inmueble también podrá someter a gravamen dicho bien inmueble aunque deberá adoptar algunos de los remedios del art.23 para evitar la doble imposición internacional.

España formuló una reserva al número 1 del art.22 en la cual nuestro país se reservó el derecho de someter a gravamen el patrimonio constituido por acciones u otras participaciones en una sociedad cuyos activos consistieran en derechos de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

IV.I.3.b) Tratamiento de los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o de una base fija (número 2 del art.22) :

De acuerdo con el número 2 del art.22 del Modelo, el patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

También pueden someterse a gravamen en el Estado de residencia de la empresa titular del establecimiento permanente o del que presta servicios independientes, aunque asumiendo la obligación de adoptar las medidas correctoras para evitar la doble imposición internacional.

En este número se utiliza la expresión "patrimonio constituido por bienes muebles que forman parte del activo de un

establecimiento permanente o de una base fija de negocios" pero no se utilizan las expresiones "establecimiento permanente" o "base fija de negocios" como delimitadores de dos masas patrimoniales homogéneas susceptibles de imposición.

De la Villa explica esta elección realizada por el Comité de Asuntos Fiscales al carecer tales bienes de personalidad jurídica independiente, no tienen, tampoco, titularidad jurídica autónoma para soportar un gravamen patrimonial⁵⁷⁶.

**IV.I.3.c) Bienes relacionados con las actividades
de tráfico internacional y navegación
interior (número 3 del art.22 del Modelo)**

De forma paralela al artículo 8 del Modelo en el número 3 del art.13 se establece una disposición específica destinada a contener las normas conectadas con el tráfico internacional y la navegación interior.

Desde el punto de vista de la imposición sobre el Patrimonio, el patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de

⁵⁷⁶

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit. pág.371.

la empresa.

Se sigue, por lo tanto, el criterio que había sido adoptado también para el gravamen de las rentas y para el gravamen de las ganancias de capital.

Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima o interior está a bordo de un buque se aplicará el número 3 del art.8 del Modelo.

Los Estados contratantes que, en lugar de utilizar como punto de conexión el de la sede de dirección efectiva preferirían utilizar como criterio exclusivo de gravamen el de la residencia, o combinar los criterios de la sede de dirección efectiva y el de la residencia pueden hacerlo mediante acuerdo entre los Estados contratantes.

Los bienes inmuebles afectos a la explotación de buques o aeronaves serán sometidos a gravamen en el Estado en el que están situados, de acuerdo con el número 1 del art.22.

IV.I.3.d) Gravamen de los bienes no incluidos en los números 1, 2 y 3 del art.22 del Modelo :

Todos los demás elementos de patrimonio, que no se encuentren incluidos en los números 1, 2 y 3 del art.22 del Modelo, titularidad de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado (número 4 del art.22

del Modelo).

La utilización del criterio de la residencia como criterio residual es reflejo del hecho de que los Estados miembros de la OCDE son, en su mayoría, Estados exportadores de capitales.

El artículo 22 del Modelo no prevé ninguna regla sobre la deducción de las deudas. El Comité de Asuntos Fiscales explica que las legislaciones de los Estados miembros de la OCDE en materia de deducción de deudas son muy heterogéneas para que pueda adaptarse una solución común.

Si no se establece un acuerdo, en otro sentido, entre los Estados será de aplicación la legislación interna de los Estados.

En cualquier caso, la legislación interna debe respetar el número 4 del art.24 que obliga a que las deudas de una empresa de un Estado contratante relativas a un residente del otro Estado contratante sean deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

España formuló una reserva al número 4 del art.22 en la cual anunció su voluntad de sujetar a gravamen el patrimonio constituido por acciones o participaciones que correspondan a una parte importante del capital de una sociedad residente en España.

La regulación prevista por el Modelo de Convenio de 1992

(que mantiene la misma normativa del Modelo de Convenio de 1977) en el art.22 para evitar la doble imposición sobre el patrimonio establece un sistema de reparto de gravamen que resulta paralelo al sistema de reparto de gravamen y atribución de competencias previstas por el art.13 que prevé el tratamiento de las ganancias de capital.

IV.I.4. Tratamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en los CDI celebrados por España :

Aunque los sucesivos Modelos de Convenio preparados en el seno de la OCDE tenían como objetivo el proponer un sistema que evitara la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, existen varios CDI celebrados por España que no contemplan dentro de su ámbito objetivo la tributación patrimonial.

Así, los CDI celebrados con Australia, Brasil, Estados Unidos, Italia, Japón, Portugal, Irlanda, Corea y Filipinas no contienen un artículo equivalente al art.22 al Modelo de Convenio y se dedican únicamente a evitar la doble imposición sobre la renta.

Por el contrario, no existe ningún CDI celebrado por España destinado a evitar de forma exclusiva la doble imposición internacional sobre el patrimonio.

Resulta paradójico que la mayoría de los CDI que no

contienen dentro de su ámbito objetivo referencias al Impuesto sobre el Patrimonio se celebraron cuando ya existía un gravamen sobre el Patrimonio Neto dentro de nuestro ordenamiento jurídico, mientras que en numerosos CDI celebrados por España con anterioridad a la existencia de gravamen sobre el Patrimonio neto ya incluían dentro del ámbito de aplicación el mismo (CDI con Alemania, Austria, Bélgica, Francia, Suiza...).

La inmensa mayoría de los CDI celebrados por España siguen las directrices marcadas por el Comité de Asuntos Fiscales en el momento de redactar el art.22 del Modelo de Convenio.

Es necesario constatar que la mayoría de los CDI reproducen el art.22 tal y como aparece en el Proyecto de Convenio de 1963, incluso cuando el CDI se celebra con posterioridad a la publicación del Modelo de Convenio, aunque las diferencias entre ambos no sean muy importantes. La diferencia más destacable es la referencia explícita al número 2 del art.6 en el número 1 del art.22 en el Proyecto de Convenio de 1963 que en el Modelo de Convenio de 1977 se circunscribe exclusivamente al art.6 del Modelo.

En los CDI celebrados con Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Marruecos, Noruega, Países Bajos, Polonia, Rumania y Suiza se reproduce esencialmente el contenido del art.22 del Proyecto de Convenio de 1963.

En los CDI celebrados con Bulgaria, Checoslovaquia, China,

Ecuador, Hungría y Túnez se copia fundamentalmente el art.22 del Modelo de Convenio de 1977.

En el Canje de Notas, publicado el 25 de mayo de 1995, que ha dado lugar a la modificación de determinados artículos del CDI con el Reino Unido se ha introducido una cláusula que trata sobre la potestad de gravamen sobre derechos sobre bienes inmuebles. De acuerdo con esta cláusula el patrimonio constituido por derechos de multipropiedad de un residente de un Estado Contratante que puedan ser utilizados durante períodos de tiempo que no excedan de cuatro semanas en cualquier año natural solamente pueden someterse a imposición en ese Estado.

Algunos CDI se apartan ligeramente del contenido propuesto por la OCDE para el gravamen de los buques o aeronaves utilizados en la navegación internacional o navegación interior y de los bienes afectos a los mismos y en lugar de conceder la potestad exclusiva de gravamen al Estado de la sede de dirección efectiva de las empresas dedicadas a tales actividades se utiliza el criterio de la residencia de la empresa explotadora.

Esto sucede en el caso de los CDI firmados con Canadá, Reino Unido y Suecia.

Se extiende la potestad de gravamen del Estado de situación de los bienes inmuebles sobre la titularidad de las acciones de sociedades cuyo activo principal está formado por bienes inmuebles en el CDI con Luxemburgo.

En los CDI con India, México y URSS se han introducido cláusulas que corresponden a la reserva efectuada por España al Modelo de Convenio de 1992 y, en consecuencia, el Estado de situación de los bienes inmuebles tiene derecho a gravar la titularidad de acciones de sociedades cuyo activo principal consista en bienes inmuebles y, además, el patrimonio constituido por una parte sustancial de las acciones de una sociedad puede ser gravado en el Estado de situación de dicha sociedad.

Tal parte sustancial es del 10 por 100, 25 por 100 y 50 por 100 en los CDI con India, México y URSS, respectivamente.

Los tres primeros números del art.22 del Modelo de Convenio de 1992 son reproducidos por el CDI firmado con Argentina pero se diferencia del Modelo en que el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que su titular sea residente y como cláusula residual se establece una potestad compartida de gravamen.

Partiendo del principio de reparto de la materia imponible entre Estados, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE detalla en el Capítulo III del Modelo de Convenio las diferentes clases de rentas que pueden generarse y las asocia un régimen tributario concreto.

Así, en virtud del articulado, el Estado en el cual se han generado las rentas puede gravarlas de forma exclusiva o el Estado en el cual reside el perceptor de las mismas puede gravarlas de forma exclusiva o tanto el Estado de generación de las rentas como el Estado de residencia del receptor de las mismas pueden someterlas a gravamen.

En el Capítulo IV se realiza el reparto de la materia imponible en el supuesto del gravamen de los bienes y derechos estableciéndose un régimen por el cual determinados bienes pueden gravarse exclusivamente en un Estado mientras que otros se pueden gravar tanto en el Estado de situación como en el Estado de residencia del titular de los mismos.

Dado que existen numerosas rentas que pueden quedar sometidas a gravamen tanto en el Estado de la fuente de las mismas como en el Estado de residencia del receptor y que existen numerosos bienes que pueden quedar sometidos a gravamen tanto en el Estado de situación como en el Estado de residencia del titular de los mismos, se hace necesario introducir un mecanismo destinado a evitar la doble imposición jurídica internacional, es decir, que el gravamen total percibido por los dos Estados

resulte similar, comparable con el que se hubiere obtenido en uno de ellos solamente.

Las soluciones propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se encuentra en el Capítulo V del Modelo de Convenio titulado "Métodos para evitar la doble imposición" y que está compuesto por un solo artículo, el 23, con dos posibles redacciones A y B.

La redacción A contiene el método de la exención con progresividad mientras que la redacción B contiene el método de imputación ordinaria.

Este Capítulo V será objeto de examen en el siguiente epígrafe.

CAPÍTULO V : MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Como consecuencia del sistema de reparto de la soberanía tributaria sobre las diferentes categorías de rentas y de bienes ideado por el Comité de Asuntos Fiscales, que establece numerosos supuestos de potestad compartida de gravamen entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia del receptor de la renta o del titular de los bienes, es previsible que las soberanías tributarias de los dos Estados contratantes coincidan sobre una misma renta o sobre una misma fracción del patrimonio.

Para evitar que, como consecuencia, de la acción de los dos Estados una renta o un bien pueda quedar sometido a una sobreimposición respecto a los bienes o rentas sobre los que únicamente ha recaído una sola soberanía tributaria, el Comité de Asuntos Fiscales ha previsto en el Capítulo V del Modelo de Convenio, el artículo 23 con dos variaciones: la variante A que propone el método de exención y la variante B que propone el método de imputación.

Antes de iniciar el estudio de cada una de estas modalidades propuestas en el Modelo de Convenio de la OCDE vamos a efectuar un repaso de las posibilidades existentes para evitar la doble imposición jurídica.

V.A. Las posibles soluciones para evitar la doble imposición jurídica internacional :

La búsqueda de métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional ha sido una preocupación de los autores que corría paralela a los primeros trabajos destinados a la redacción de Modelos de Convenio para evitar la doble imposición internacional en el seno de la Sociedad de Naciones⁵⁷⁷.

Ya, en 1930, Niboyet afirmó que "dada la complejidad de la doble imposición, es muy difícil dar una solución clara y única, que sería el ideal para evitar de una forma total y definitiva el molesto fenómeno de la doble imposición"⁵⁷⁸.

V.A.1. Medidas propuestas por la Sociedad de Naciones:

Haciendo una síntesis de las soluciones propuestas en la época, Dalimier⁵⁷⁹ dice que los posibles métodos para evitar o reducir la doble imposición son:

- a) la deducción o imputación;
- b) la exención;

⁵⁷⁷ BORRÁS RODRÍGUEZ, A., La doble imposición..., pp.67-89.

⁵⁷⁸ NIBOYET, J.P., Les doubles impositions au point de vue juridique, Recueil des Cours, Vol.31 (1930-1), pág.

⁵⁷⁹ DALIMIER, J., La double imposition internationale, Jurisclasseur, n°301.

c) la división del producto;

d) el reparto de la materia imponible.

Los dos primeros métodos han sido descritos previamente y serán analizados con posterioridad, con amplitud.

El mecanismo de división del producto consiste en que, mediante tratado internacional, se establezca que únicamente uno de los Estados percibirá el impuesto pero luego, la cantidad cobrada la repartirá con el otro Estado con el que la renta o el perceptor se encuentre en una determinada conexión.

Para poder aplicar este método se requiere una colaboración muy estrecha entre las Administraciones tributarias de los dos Estados lo que únicamente podría darse en el caso de territorios presupuestariamente autónomos pero que estén reunidos bajo una misma soberanía política.

Mediante el procedimiento de reparto de la materia imponible la imposición de un bien o de una renta se atribuye, a título exclusivo, a aquél de los Estados con el cual el contribuyente se encuentra en una determinada situación. Este sistema únicamente podría adoptarse mediante un acuerdo internacional ya que si un Estado declara su derecho exclusivo de gravamen sobre un bien o una renta, tal declaración no vincula al otro Estado que mantiene intacto su derecho a gravar aquel bien o aquella renta y se producirá un fenómeno de doble imposición

internacional.

También se ha sugerido que los impuestos extranjeros tengan la naturaleza de gastos deducibles y, en consecuencia, reduzcan la renta sujeta al impuesto o, también, aplicar tipos más reducidos a las rentas y bienes que provengan de otros Estados.

Nosotros consideramos que para clasificar los métodos para evitar la doble imposición internacional es necesario partir del origen de las normas que introducen los diferentes mecanismos y procedimientos y que pueden ser unilaterales o de origen internacional.

**V.A.2. Mecanismos unilaterales y bilaterales de lucha
contra la doble imposición internacional :**

Por un lado, tenemos las normas unilaterales, normas que se introducen en el Derecho de un Estado por voluntad de los órganos políticos propios de dicho Estado como reflejo del principio de soberanía tributaria y que tienen como objetivo el de evitar que se produzca la doble imposición internacional.

Por otro lado, tenemos las normas de origen internacional, normas contenidas en un texto de origen internacional que prevalecen sobre la normativa interna de los Estados.

V.A.2.a) Mecanismos unilaterales :

Los Estados, generalmente, introducen en su Derecho interno el método de exención de gravamen de los bienes o rentas que han sido objeto de gravamen con anterioridad en otro Estado o el método de deducción por el que el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes deduce del impuesto exigido en el Estado de residencia las cantidades satisfechas en el Estado de origen de las rentas o de situación de los bienes⁵⁸⁰.

V.A.2.b) Mecanismos de origen internacional :

Existen normas de origen internacional que contienen normas destinadas a evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos directos que prevalecen sobre la normativa interna.

En esta clase de textos internacionales podemos encontrar

⁵⁸⁰ España aplica el sistema de imputación o deducción de forma unilateral en los impuestos directos:

-art.82 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;

-número 4 del art.24 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades;

-art.23 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y

-art.32 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, como consecuencia, de la pertenencia de España a la Unión Europea ha debido adoptar las medidas necesarias para transponer en el derecho interno las directivas comunitarias a través de medidas internas contenidas en la Ley 29/1991.

diversas clases de procedimientos destinados a evitar la doble imposición internacional :

-Renuncias unilaterales de los Estados a someter a gravamen determinadas clases de rentas o de bienes. Este procedimiento puede encontrarse, por ejemplo, en la concesión de exenciones de gravamen para las Organizaciones internacionales y los funcionarios que prestan sus servicios en las mismas. Se pueden encontrar estas normas en los Tratados Internacionales creadores de Organizaciones Internacionales, en los Tratados entre una Organización Internacional y el Estado en el que tiene su sede, y en los Tratados de adhesión de nuevos Estados a dichas Organizaciones Internacionales⁵⁸¹ o incluso otros Tratados bilaterales sobre materias distintas que contienen disposiciones que afectan al Impuesto.

-Reparto de la materia imponible por el que mediante Tratado Internacional se atribuye a título exclusivo a uno de los Estados vinculados con una determinada renta o bien, la competencia para gravar una determinada materia imponible⁵⁸².

⁵⁸¹ PALAO TABOADA, C., Comenatarios..., pp.41-46.

Ejemplos de medidas de exención impositiva los encontramos en los arts.3, 4, 13 y 14 del Protocolo Anejo al Tratado de 8 de abril de 1965 sobre Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas.

Los arts.7, 16, 17 y 18 del Acuerdo de 2 de septiembre de 1949 y Protocolo Adicional de 6 de noviembre de 1952, a los que se adhirió España por Instrumento de 1 de junio de 1982, sobre privilegios e inmunidades del Consejo de Europa.

⁵⁸² BORRÁS RODRÍGUEZ, A., op.cit., pág.71.

Este sistema evita de una forma muy efectiva la doble imposición internacional al tener uno solo de los dos Estados con los que se vincula una renta o un bien la capacidad de gravarlo.

Pueden producirse, incluso, supuestos de doble exoneración internacional al no gravar el derecho interno del Estado con capacidad para gravar una renta o un bien, dicho bien o dicha renta⁵⁸³.

Pero, tal y como hemos visto en el Capítulo anterior, existen numerosos supuestos de rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE en que la potestad de gravamen de los Estados se encuentra compartida sobre una misma renta o bien.

Para evitar la doble imposición internacional que podría generarse, junto al procedimiento del reparto de la materia imponible, se propone en el art.23 la elección del método de exención (art.23A) o de imputación (art.23B).

⁵⁸³ El método del reparto de producto no parece haber sido utilizado como medio para evitar la doble imposición internacional.

Nosotros consideramos que el método de reparto presenta un especial interés en el supuesto en el que exista un conflicto positivo de residencia y deba acudir, para resolverlo, al criterio del acuerdo entre Administraciones fiscales.

En este supuesto concreto, las Administraciones fiscales pueden acordar que se considere a la persona residente a efectos fiscales en uno solo de los dos Estados que aplique su normativa interna tributaria pero con la obligación de ceder una parte de la recaudación tributaria obtenida a la Administración tributaria del otro Estado.

La elección de uno u otro de los métodos o la elección de uno de ellos por uno de los Estados contratantes y del otro por el otro Estado contratante se hace no de forma unilateral sino por acuerdo entre Estados situados en un plano de igualdad.

En resumen, es posible afirmar que el procedimiento ideado por el Comité de Asuntos Fiscales para evitar la doble imposición jurídica internacional consta de dos niveles:

-En un primer nivel, se adopta el procedimiento de reparto de la materia imponible por el que únicamente uno de los dos Estados contratantes relacionados con una determinada renta o fracción del patrimonio mantiene la potestad para gravar dicha renta o patrimonio.

De esta manera se evita de una forma efectiva y radical la doble imposición jurídica internacional.

-En un segundo nivel, para aquellas rentas o bienes que puedan quedar sujetas a gravamen en los dos Estados contratantes opera el procedimiento de la exención o de la imputación contenido en el art.23 del Modelo de Convenio.

Por el método de la exención, el Estado de la residencia del receptor de la renta o del titular del bien renuncia a su derecho de gravamen y deja de gravar la renta que ha podido ser gravada con anterioridad en el otro Estado.

Si se utiliza el otro método propuesto, el método de la imputación, el Estado de residencia del receptor de la renta o de situación del bien puede someterlo a gravamen pero queda obligado a deducir del impuesto exigido por ese Estado los impuestos exigidos, con anterioridad, en el Estado de la fuente de la renta o de situación del bien.

A continuación vamos a analizar la redacción dada por el art.23 a cada uno de los métodos de doble imposición.

V.B. El art.23 del Modelo de Convenio de 1992 :

En el artículo 23 del Modelo, variantes A y B, se prevén las normas para evitar la doble imposición que pudieran producirse sobre la misma renta o misma fracción del patrimonio cuando dicha renta o dicha fracción del patrimonio pueden ser gravados por los dos Estados contratantes.

Los artículos 23A y 23B se aplican a la situación en la cual un residente en el Estado de residencia a efectos de aplicación del CDI recibe una renta proveniente del otro Estado contratante (que no es el Estado de residencia a efectos de aplicación del CDI) o donde posee el patrimonio y que esta renta o este patrimonio sean gravables en el otro Estado contratante de acuerdo con el articulado del Modelo de Convenio.

Esta situación se da en las rentas o bienes en los cuales

los artículos reguladores de su tratamiento tributario utilizan la expresión "pueden someterse a imposición". Por lo tanto, van destinados al Estado de residencia a efectos de aplicación del CDI.

Sin embargo, los arts.23A y 23B no se aplican en el caso de que la potestad de gravamen sea exclusiva del Estado de residencia o del Estado de la fuente de las rentas o de situación del bien. Supuesto en el que se utiliza la expresión "sólo pueden someterse a imposición" en el articulado⁵⁸⁴.

Los Comentarios advierten que los métodos propuestos en el art.23 son métodos destinados a evitar la doble imposición jurídica internacional, es decir, el supuesto en que una misma persona queda sujeta a gravamen por la misma renta o la misma fracción del patrimonio por más de un Estado.

No está, sin embargo, destinado el art.23 a resolver la problemática planteada por la doble imposición económica, el fenómeno que se da en el caso en que dos personas diferentes resultan sometidas a gravamen por la misma renta o la misma fracción de patrimonio⁵⁸⁵.

El Comité de Asuntos Fiscales se remite a las negociaciones bilaterales entre Estados para la adopción de medidas destinadas

⁵⁸⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.377-413, pág.379.

⁵⁸⁵ DEL ARCO RUETE, L., op.cit., pág.47.

a evitar la doble imposición económica.

El método para evitar la doble imposición es un instrumento que ha de ser aplicado por el Estado de residencia del perceptor de la renta o del titular del bien, que queda vinculado por el acuerdo que ha sido celebrado mediante Tratado Internacional.

El otro Estado contratante mantiene su derecho a gravar libremente las rentas que han sido generadas en el mismo con las limitaciones fijadas en el propio CDI (tributación limitada de intereses y cánones, imposibilidad de someter a gravamen los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente...).

Fue elegido por el Comité de Asuntos Fiscales el Estado de residencia como responsable de adoptar las medidas destinadas a evitar la doble imposición porque es ahí, donde, en la mayoría de sistemas, el contribuyente tributa por su renta mundial y donde se aglutinan todos los elementos que determinan su tributación integral⁵⁸⁶.

El método de exención y de imputación son considerados por los tratadistas como de mayor eficacia para evitar la doble imposición internacional respecto a los métodos de reparto de producto, de deducción como gasto en la base o tipo impositivo

⁵⁸⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.381-382.

especial⁵⁸⁷.

Tanto el método de exención como el método de imputación no son únicos sino que pueden revestir cada uno de ellos dos modalidades.

Así, el método de exención puede subdividirse en el procedimiento de "exención integral" o de "exención con progresividad".

En el primero de estos métodos, la renta o el patrimonio que puede resultar gravado en el Estado de la fuente o de situación no se tiene en cuenta de ninguna forma por el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes para el cálculo del impuesto sobre la renta o el patrimonio que deba ser satisfecho en el Estado de residencia.

De acuerdo con el método de "exención con progresividad", las rentas o el patrimonio imponible en el Estado de la fuente o de situación no pueden someterse a imposición en el Estado de residencia pero este último Estado conserva el derecho a tener en cuenta las rentas y el patrimonio anteriores en el momento de fijar el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio.

Por el contrario, de acuerdo con el principio de imputación, el Estado de residencia calcula el impuesto exigible en ese

⁵⁸⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.379.
DEL ARCO RUETE, L., Doble imposición..., PÁG.289.

Estado sobre la base de la cantidad total de rentas o de patrimonio del contribuyente, incluyendo las rentas que provengan del otro Estado o los bienes que estén situados en el otro Estado y que de acuerdo con el Modelo de Convenio puedan quedar sometidos a gravamen en el otro Estado.

Para evitar la doble imposición, el Estado de residencia puede aplicar "la imputación integral" según la cual el Estado de residencia concede una deducción que corresponde a la cantidad total de impuesto efectivamente pagado en el otro Estado, aplicable sobre el impuesto debido en el Estado de residencia.

En la "imputación ordinaria" la deducción concedida por el Estado de residencia por el impuesto pagado en el otro Estado se encuentra limitada a la fracción de su propio impuesto que corresponde a las rentas imposables en el otro Estado.

Siguiendo a De la Villa vamos a analizar las características de las variantes A y B del artículo 23 así como las consecuencias de su aplicación y los problemas subsistentes. Igualmente, veremos como las cláusulas han sido adoptadas en el momento en que España celebró los diferentes CDI.

V.B.1. El método de exención adoptado en el art.23 del Modelo de Convenio :

La variante A del art.23 reguladora del método de exención conserva en el Modelo de Convenio de 1992 la redacción dada por

el Modelo de Convenio de 1977 (que modifica algunos aspectos del Proyecto de Convenio de 1963) y su división en tres números.

Este método está basado en el principio, enunciado en el número 1 del art.23 de que las rentas que han podido quedar sujetas a gravamen o los bienes o derechos que han podido ser gravados en el Estado de la fuente o en el Estado de situación de los bienes quedan exentos de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes o derechos.

Se encuentra matizado el número 1 del art.23A que propone "la exención con progresividad" como método sugerido para evitar la doble imposición internacional.

Frente al número 1 y al número 3 del art.23A que proponen "la exención con progresividad" como método para evitar la doble imposición, el número 2 introduce la aplicación del método de imputación para el caso de los intereses y dividendos, rentas que pueden quedar gravadas en el Estado de la fuente pero de forma limitada.

V.B.1.a) Principio de exención (número 1 del art.23A) :

De acuerdo con el número 1 del art.23A, cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo previsto en el articulado

del Modelo de Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio.

Si, de acuerdo con lo previsto en el articulado del Modelo, una renta o una fracción del patrimonio puede quedar gravada en el Estado de producción de la misma, Estado de situación del establecimiento permanente o base fija de negocios o en el Estado de situación del bien o de ejercicio del derecho, el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular del bien o derecho deberá dejar exentas tales rentas o tales bienes o derechos.

1) Obligación del Estado de residencia de conceder la exención :

Al utilizar la expresión "puedan someterse a imposición" de acuerdo con las disposiciones del Modelo de Convenio en el Estado que no es el Estado de la residencia, se reconoce la obligación del Estado de residencia de conceder una exención tanto si el otro Estado ejerce efectivamente como si no lo hace el derecho de gravamen.

Los Comentarios sostienen que este método es muy práctico ya que dispensa al Estado de la residencia de investigar sobre el régimen fiscal efectivamente aplicado en el otro Estado.

La adopción del método de exención integral puede conducir,

lógicamente, a la doble exoneración fiscal, a la ausencia de gravamen en los dos Estados. Fenómeno que se produciría cuando en virtud de la legislación interna del Estado de la fuente no se prevé ningún impuesto, en razón de circunstancias particulares como la compensación de pérdidas o la prescripción del derecho de la Administración de someter a gravamen.

Para paliar la doble exoneración fiscal, el Comité de Asuntos Fiscales sugiere la modificación de los propios artículos que regulan la tributación de determinadas rentas.

Así, puede establecerse que las limitaciones impositivas en la fuente sobre dividendos e intereses está condicionada al gravamen de los mismos en el Estado de residencia del receptor o reconocen el derecho de gravamen del Estado de situación del bien sobre las ganancias de capital generadas por la transmisión de dicho bien si en el Estado de residencia del titular de dicho bien no se gravan las ganancias de capital.

También sugiere el Comité de Asuntos Fiscales que para determinadas categorías de rentas se exceptiona la aplicación del método de exención y se aplique, en su lugar, el método de deducción o imputación como se hace para las rentas gravadas limitadamente en el Estado de la fuente, en el número 2 del art.23A del Modelo.

Al reducirse la base imponible en el Estado de residencia por aplicación del método de exención, se reduce automáticamente

la cuota líquida obtenida mediante aplicación de tipos progresivos, lo cual puede producir iniquidades si la cuota impositiva sirve además de para determinar la contribución a los gastos del Estado para el cálculo de las prestaciones sociales.

Se produciría, entonces, la obtención de un beneficio por personas que no tienen derecho al mismo. Para remediar esta cuestión se propone que las rentas o el patrimonio que pueda haber sido gravado en otro Estado se incluya en la base imponible del impuesto en el Estado de residencia y que una vez calculada la cuota íntegra se pueda deducir una cantidad igual a la fracción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio correspondiente, según el caso, a las rentas que este residente reciba del otro Estado o de la fortuna que posea en el mismo Estado. Es decir, se aplica la imputación ordinaria.

El artículo 23A contiene el principio según el cual el Estado de la residencia debe acordar la exención de gravamen pero no aparecen las reglas que detallan el modo de aplicar tal exención.

Para resolver tal cuestión, el Comité de Asuntos Fiscales ha establecido algunas reglas destinadas a conseguir la aplicación del método de exención.

2) Cantidad a exonerar :

La cantidad total de renta o de patrimonio que debe quedar

exenta del impuesto en el Estado de residencia es la que, de no existir el CDI, hubiera quedado sujeta a gravamen por el impuesto interno sobre la renta y el patrimonio que regula este impuesto.

Puesto que la cantidad se refiere a la legislación interna del Estado de residencia, el montante que quedará finalmente, exento puede ser diferente de la cantidad exenta de acuerdo con la legislación del Estado de la fuente.

Normalmente, quedará exento el rendimiento bruto proveniente del Estado de la fuente menos todas las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) vinculadas a la obtención del beneficio, de acuerdo con la legislación interna del Estado de residencia.

Junto a los gastos vinculados a una determinada clase de renta, en numerosos Estados de la OCDE existen una serie de reducciones sobre la base imponible vinculadas a la realización de determinadas inversiones, por donativos a ciertas entidades o por motivos personales.

Se plantea, entonces, la cuestión de saber si la exención se aplica únicamente sobre la cantidad neta después de los gastos autorizados o tras haber aplicado una parte proporcional de todas o algunas de las reducciones admitidas en el Derecho del Estado de residencia.

Tras haber analizado los sistemas empleados en los Estados

miembros de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales concluye que como consecuencia de las grandes diferencias existentes entre los diversos Estados en cuanto a la aplicación de reducciones o desgravaciones resulta preferible no proponer una solución explícita y uniforme en el Modelo de Convenio.

Se concede a cada Estado la libertad de aplicar su propia legislación y su propia técnica, aunque los Estados pueden acordar en el momento de celebrar el CDI la forma de aplicar las reducciones y desgravaciones contenidas en la legislación interna de los Estados⁵⁸⁸.

3) Régimen alicable a las pérdidas :

En el caso de producirse pérdidas en el Estado de la fuente (por ejemplo, en el caso de explotación de bienes inmuebles, establecimientos permanentes o bases fijas de negocios), el Estado de residencia de la persona que debe sufrir dichas pérdidas puede optar, de acuerdo con su derecho interno, por

⁵⁸⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.390.

Consideramos que en el caso de que España haya adoptado el método de exención como procedimiento para corregir la doble imposición internacional, las rentas o bienes que han podido ser gravados en el otro Estado contratante no se integran en la base imponible del impuesto exigido en España.

Se considera que dichas rentas nunca fueron percibidas y los bienes no son de titularidad del residente.

Este es el tratamiento previsto por el art.9 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las rentas exentas y por el art.4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

PÉREZ ROYO, I., Manual del Impuesto ..., pp.14-15.

RAMIS CHOPIN, C., Rentas exentas del IRPF, Impuestos, nº8, abril, 1995, pp.4-16.

admitir la deducción de dichas pérdidas respecto de los beneficios obtenidos en el Estado de residencia, aunque, posteriormente, no debería conceder una exención por los beneficios obtenidos en el otro Estado sino que debería integrarlos en la base imponible del Estado de residencia.

En otros Estados, por el contrario, el Estado de residencia no concede tipo alguno de deducción por las pérdidas sufridas en la explotación de bienes inmuebles, establecimientos permanentes o bases fijas y admite la compensación con los beneficios que pudieran generarse en ejercicios posteriores.

El Comité de Asuntos Fiscales no se ha pronunciado sobre la materia como consecuencia de la heterogeneidad de las legislaciones de los diferentes Estados miembros.

Advierte De la Villa que lo que resulta absolutamente necesario es que se evite un beneficio injustificado del titular del bien que generó las pérdidas como sería que pudiera deducir las pérdidas del resto de rentas obtenidas y que en el momento en que las pérdidas se convirtieran en beneficios éstos quedarán exentos⁵⁸⁹.

4) Gravamen del resto de rentas :

En el caso de que en el Estado de residencia del receptor

⁵⁸⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.390.

de las rentas o del titular de los bienes se aplique un mínimo exento, es posible que las rentas o el patrimonio total sobrepasen ampliamente las cantidades mínimas exentas pero que, por aplicación del Modelo de Convenio se declararan exentas las rentas provenientes del otro Estado contratante y no se superase la cantidad mínima exenta.

Este resultado podría parecer injusto, al no gravar de forma igual a personas con la misma capacidad económica por causa de la diferencia de origen de las rentas.

Los problemas se evitarían fácilmente si se aplicara el procedimiento de la exención con progresividad (número 3 del art.23A), método por el cual las rentas provenientes del otro Estado contratante se tienen en cuenta en el Estado de residencia para calcular el tipo de gravamen que se aplicará sobre la parte de la renta o del patrimonio no exento.

Existen sistemas impositivos en los que las sociedades que abonan dividendos, que reparten dividendos, quedan obligadas a pagar un impuesto que corresponde al crédito de impuesto que obtienen los accionistas o los partícipes de las sociedades para paliar la doble imposición económica. La cuestión que puede plantearse es si puede exigirse el impuesto complementario si la sociedad que abona los dividendos, abona éstos gracias a una renta exenta de impuesto en virtud del Modelo de Convenio.

El Comité de Asuntos Fiscales no se ha pronunciado sobre la

cuestión remitiéndose a las negociaciones bilaterales entre Estados.

Nos parece, sin embargo, que en este supuesto puede producirse una doble imposición económica pero que, en ningún caso, se produce una doble imposición jurídica ya que la sociedad que reparte los dividendos o beneficios a cargo de rentas exentas es diferente de las personas físicas o jurídicas que los reciben. En este caso, deberán ponerse en práctica los mecanismos destinados a evitar la doble imposición económica intersocietaria (exención de gravamen de los dividendos de sociedades filiales...) o en favor de personas físicas (imputación, exención, tipos proporcionales...).

Tras haber efectuado el análisis del principio de exención contenido en el número 1 del art.23A hemos podido observar que un método que en teoría puede parecer de fácil aplicación ya que el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes debe dejar exentas las rentas o bienes que, de acuerdo con el articulado del Modelo de Convenio, puedan haber sido gravados en el otro Estado contratante, presenta serias dificultades para su aplicación.

Dichas dificultades pueden resumirse en la posibilidad de excepcionar el principio cuando no se produce el gravamen efectivo de la renta o del bien o la dificultad para calcular la cantidad exacta que debe quedar exenta.

A continuación vamos a analizar el número 3 del art.23A en el que el Comité de Asuntos Fiscales se decanta por la opción del método de "exención con progresividad".

**V.B.1.b) La aplicación de la exención con
progresividad (número 3 del art.23A) :**

Siguiendo la línea marcada por el Proyecto de Convenio de 1963, en el Modelo de Convenio de 1977 y el de 1992, el número 3 del art.23A admite la posibilidad de que el Estado de residencia se reserve el derecho de tomar en consideración la cantidad de renta o de patrimonio exonerado para calcular el impuesto aplicable al resto de la renta o del patrimonio.

En un primer momento, se incluyen las rentas o bienes exentos en la base imponible del impuesto del Estado de residencia con el objetivo de calcular el tipo que correspondería a la renta total o al patrimonio total. Una vez obtenido el tipo de gravamen, se sustraen las rentas o bienes que no han quedado exentos.

Se aplica de esta manera el mismo tipo de gravamen a los que ven incrementada de igual manera su capacidad económica pero para compensar el hecho de que esas rentas o bienes hayan podido ser gravados en el otro Estado, el tipo de gravamen no se aplica sobre la totalidad de la renta o del patrimonio sino únicamente sobre la parte de renta o de patrimonio que no ha quedado exenta.

La novedad aportada por el Modelo de Convenio de 1977, mantenida en el Modelo de Convenio de 1992 estriba en el hecho de que según, la nueva redacción del número 3 del art.23A, la regla de exención con progresividad no sólo se aplica a los elementos de la renta o del patrimonio que pueden quedar sometidos a gravamen en el Estado de la fuente o de situación y en el Estado de residencia del receptor de las rentas sino también incluye aquellas rentas o bienes que pueden quedar sometidas a gravamen únicamente en el Estado de situación del bien o de origen de la renta.

En consecuencia, para calcular el tipo de gravamen progresivo se debían incluir no sólo las rentas y los bienes que hubieran podido ser objeto de gravamen en el Estado de la fuente o de situación sino también las rentas y los bienes que únicamente podrían quedar sometidos a gravamen exclusivo en el otro Estado contratante.

El Comité de Asuntos Fiscales interpreta de esta forma el número 3 del art.23A en base a la expresión empleada: "Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posean estén exentos de impuestos en este Estado".

Nos parece desafortunada la expresión utilizada y, especialmente, el empleo del término "exentos", ya que si bien es cierto que las rentas o bienes que pueden quedar gravados en el otro Estado contratante quedan exentos en el Estado de

residencia del receptor o del titular, las rentas o bienes gravables, únicamente, exclusivamente, en el Estado de la fuente o en el de situación no pueden quedar exentos en el Estado de residencia.

En efecto, en nuestro sistema tributario, así como en los sistemas tributarios de nuestro entorno cultural y económico, la Ley fija el hecho imponible cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, la obligación de pagar una determinada cantidad de dinero como tributo. Siendo el hecho imponible de cada tributo la forma principal y decisiva de dar a éste su figura propia y particular⁵⁹⁰.

En la obligación personal de contribuir por los impuestos que gravan las rentas, la ley ha fijado que el hecho imponible consiste en la obtención de renta por el sujeto pasivo residente en cualquier parte del mundo durante el período impositivo.

La fijación del hecho imponible por la ley interna es un reflejo de la soberanía tributaria del Estado.

Sin embargo, en el supuesto de seguir el articulado propuesto por el Modelo de Convenio, el Estado contratante renuncia a gravar las rentas o los bienes que pueden quedar gravados exclusivamente en el otro Estado contratante, de acuerdo con el Tratado Internacional que siguiera el Modelo de Convenio.

⁵⁹⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho..., pp.361-364, pág.361.

Existe, pues, una norma jerárquicamente superior a la ley interna que declara la no capacidad, la ausencia de posibilidad del Estado para gravar determinadas rentas. Por lo tanto, dichas rentas o bienes no realizan ya el hecho imponible fijado por la ley interna (el hecho imponible consiste en la obtención de rentas por el residente provenientes de cualquier parte del mundo, sin perjuicio de los Tratados y Convenios Internacionales).

La ley interna, lógicamente, no podría ya incluir dentro del hecho imponible (obtención de rentas por el residente de cualquier parte del mundo), la obtención de dichas rentas o bienes gravables únicamente en el otro Estado .

Pasarían, lógicamente, las rentas gravables o bienes gravables únicamente en el otro Estado a la categoría de rentas o bienes no sujetos, que no realizan el hecho imponible fijado por el legislador interno. Por lo tanto, no cabría considerarlos como rentas o bienes exentos.

Podría darse esta nueva redacción al número 3 del art.23A: "Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea no puedan ser gravados en ese Estado, o estén exentos de impuestos en ese Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio no sujetos o exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de ese residente".

Acabamos de ver cómo el principio de exención diseñado en el número 1 del art.23A que debería suponer que las rentas o bienes que hubieran podido ser gravados en el otro Estado no fueran tenidos en cuenta a efectos del cálculo de la obligación tributaria en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes quiebra en el número 3 del art.23A al emplearse dichas rentas o bienes para el cálculo del tipo de gravamen aplicable a las otras rentas o bienes no exentas.

Dentro de las rentas y bienes que han de ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo de gravamen en la exención con progresividad también es necesario incluir las rentas o bienes que únicamente pueden quedar gravados en el Estado que no es el Estado de residencia.

Aparece una nueva quiebra del principio de exención en el número 2 del art.23A que prevé el método de imputación en el caso de que las rentas percibidas sean dividendos e intereses.

V.B.1.c) Aplicación del método de imputación a los intereses y dividendos (número 2 del art.23A):

Según los artículos 10 y 11 del Modelo de Convenio, el derecho a someter a gravamen los intereses y dividendos se reparte entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, aunque el poder de gravamen del Estado de la fuente está limitado.

En efecto, el Estado de la fuente no puede exigir más que un porcentaje sobre la cantidad total de intereses y de dividendos abonados (10% en el caso de intereses, 5 o 15% en el caso de dividendos).

Así, si el Estado de residencia del receptor de los intereses y dividendos aplicase el principio de exención de una forma indiscriminada para todas las rentas que hubieran podido ser gravadas en el otro Estado contratante, el receptor de las mismas saldría muy beneficiado desde el punto de vista fiscal.

El receptor de intereses y dividendos sería gravado únicamente por un porcentaje limitado sobre dichos intereses y dividendos, lo que produciría una desigualdad respecto a los otros residentes del mismo Estado que hubieran debido soportar una retención a cuenta sobre los intereses y dividendos y deberían integrar esas rentas junto a las otras en la base imponible del impuesto sobre la renta lo que, por aplicación de tipos progresivos, daría lugar a un gravamen superior por dichas rentas.

Para evitar tales resultados, el Comité de Asuntos Fiscales propone que las rentas de los arts. 10 y 11 se integren en la base imponible del impuesto sobre la renta en el Estado de residencia del receptor de las mismas y que el Estado de residencia deduzca del impuesto exigible por la totalidad de las rentas un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado contratante, con el límite consistente en que esta deducción no exceda de la parte

del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

Estudiaremos, a continuación, el contenido del método de imputación, de acuerdo con la redacción propuesta por el art.23B del Modelo de Convenio de 1992.

V.B.2. El método de imputación (art.23B del Modelo de Convenio de 1992) :

Junto al método de exención contemplado en el art.23A del Modelo de Convenio, el Comité de Asuntos Fiscales propone el método de imputación, como mecanismo destinado a incluirse en los CDI efectivamente celebrados para evitar que se produzca la doble imposición jurídica internacional.

Son diferentes las formas que puede adoptar el método de la imputación para remediar la doble imposición jurídica.

En el número 1 del art.23B, el Comité de Asuntos Fiscales se adhiere al método de imputación ordinaria.

Esta adhesión al método de imputación ordinaria se encuentra matizada en el número 2 del art.23B (introducido por el Modelo de Convenio de 1977 y que ha sido mantenido idénticamente por el Modelo de Convenio de 1992) que introduce la posibilidad de emplear el método de la exención con progresividad.

A continuación vamos a ver cada uno de estos métodos: el método de imputación ordinaria (número 1 del artículo 23B) y el método de exención con progresividad (número 2 del artículo 23B).

V.B.2.a) El método de imputación ordinaria (número 1 del artículo 23B) :

El número 1 del artículo 23B describe el método de la imputación ordinaria definido por el Comité de Asuntos Fiscales: el Estado de residencia deduce del impuesto que percibe sobre la renta o sobre el patrimonio de sus residentes, una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante sobre la renta proveniente de dicho Estado contratante o sobre el patrimonio poseído en el mismo, pero la suma deducible queda limitada a la fracción correspondiente al impuesto sobre dichas rentas o bienes.

Las rentas y bienes que pueden quedar gravados en los dos Estados contratantes (se utiliza la expresión "pueden gravarse en el otro Estado"), pero no las rentas o bienes que únicamente pueden gravarse en el Estado de la fuente de las rentas o de situación de los bienes, se integran dentro de la base imponible del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio del Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular del patrimonio y sirven para determinar el tipo de gravamen aplicable y la cuota impositiva.

De esta cuota impositiva deben sustraerse las cantidades efectivamente pagadas a título de impuesto sobre la renta y el patrimonio en el otro Estado contratante. La cantidad total deducible no puede sobrepasar la cuota impositiva en el Estado de residencia exigible por las rentas provenientes o bienes situados en el otro Estado contratante.

Para conocer cuál es la cantidad máxima que puede deducirse de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigidos en el Estado de residencia al perceptor de las rentas o titular de los bienes será necesario comparar dos cantidades:

-las cantidades pagadas a título de impuesto sobre la renta (impuesto sobre el patrimonio) pagado en el Estado contratante del que el perceptor de las rentas (del que el titular del patrimonio) no es residente; y

-las cantidades exigidas a título de impuesto por la parte de las rentas totales que corresponde a la renta proveniente del Estado contratante del que el perceptor de las rentas no es residente (las cantidades exigibles a título de impuestos por la parte del patrimonio total que corresponde a los bienes situados en el Estado contratante del que el titular de los bienes no es residente).

De entre estas dos cantidades, como máximo, podrá deducirse la cantidad menor de las dos.

Si pudiera deducirse en el Estado de residencia la cantidad total efectivamente pagada en el otro Estado contratante, sin el límite de la cantidad exigible en el Estado de residencia, este último Estado estaría soportando el exceso de gravamen exigido por el otro Estado respecto a lo que el Estado de residencia exige a sus residentes.

Además, en el caso de admitirse la imputación integral de las cantidades abonadas en el otro Estado, se produciría un trato desigual entre los residentes del Estado que actúan únicamente en el ámbito de su propio Estado y aquéllos que actúan en un ámbito superior al de su propio Estado.

Es necesario destacar que las rentas o bienes que pueden gravarse exclusivamente en el otro Estado contratante no pueden ser añadidos a la base imponible de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio en el Estado de residencia, lo cual, como en el caso del método de exención, puede generar supuestos de doble exoneración fiscal.

El apartado 1 del art.23B deja bien claro que la cantidad imputable es la cantidad "pagada" en el Estado contratante del que el titular de las rentas o del patrimonio no es residente, aunque es posible que por motivos económicos especiales puedan imputarse determinadas cantidades por las que realmente no se ha tributado.

De acuerdo con los principios del método de imputación

ordinaria las rentas (y los bienes) previamente gravadas en el Estado de la fuente (o de situación) deben integrarse dentro de la base imponible del impuesto y reciben el mismo trato que el que está previsto para las rentas provenientes del propio Estado de residencia.

Se les aplicará, por lo tanto, los mismos gastos deducibles, las mismas reducciones y mínimos exentos.

Así, es posible que, en numerosos casos los impuestos debidos en el Estado contratante del que no es residente el contribuyente sean superiores a los impuestos debidos por la parte de las rentas o de bienes en el Estado de residencia del contribuyente.

Este resultado puede producirse porque los tipos exigidos en el Estado de la fuente o de situación de los bienes se aplican sobre rentas brutas mientras que los tipos aplicados en el Estado de residencia de los contribuyentes (generalmente superiores a los tipos exigidos en el Estado de la fuente o de situación) lo son sobre rentas netas (después de deducir determinados gastos necesarios para la obtención de dichas rentas y de practicar ciertas reducciones) o patrimonio neto (después de haber deducido obligaciones, cargas y gravámenes).

En estos supuestos la máxima deducción posible admitida por el número 1 del art.23B es la de la cantidad debida a título de impuesto en el Estado de residencia.

Se producirá en este supuesto una sobreimposición sobre las rentas por la parte del impuesto que ha sido pagada en el Estado de la fuente pero no imputada, no deducida, en el Estado de residencia⁵⁹¹.

1) Soluciones para el problema de la sobreimposición :

Para resolver este problema de sobreimposición, podría aplicarse el método de imputación integral en el Estado de residencia (se admitiría, en todo caso, la deducción de la totalidad del impuesto exigido en el Estado de la fuente sobre la cuota exigida en el Estado de residencia) o podrían dejarse exentas determinadas rentas de gravamen en el Estado de residencia.

Las soluciones propuestas por el Comité de Asuntos Fiscales no nos parecen satisfactorias ya que, es muy difícil, a priori, conocer si se va a producir sobreimposición por la aplicación del método de imputación ordinaria, la aplicación del método de exención puede conducir a supuestos de doble exoneración que no nos parecen deseables y la aplicación del método de imputación integral puede producir un trato desigual para personas que reciben las mismas rentas.

Podría aplicarse como método para evitar la sobreimposición, la conservación del derecho a deducir dicha sobreimposición de

⁵⁹¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.384.

las cuotas impositivas a pagar en años posteriores, o la deducción de dicha sobreimposición como gasto en la base imponible del impuesto.

2) Tratamiento de las pérdidas :

Una cuestión que puede plantearse es la del tratamiento de las pérdidas, de las rentas negativas (pérdidas de actividades profesionales o empresariales, minusvalías) que pueden tener su origen en actividades realizadas en el Estado de residencia, el otro Estado contratante o un Estado tercero.

Si las pérdidas se originaran en el Estado de residencia se aplicaría el sistema de compensación de rentas propia de la legislación de este Estado.

En el caso en que se produzcan pérdidas en las actividades realizadas en el otro Estado contratante, tales pérdidas deben ser compensadas con las rentas originadas en el Estado de residencia.

Esta es la solución que nos parece más coherente con el sistema de imposición personal, sobre el conjunto de las rentas percibidas por una persona física, jurídica o agrupación de personas durante el período impositivo.

Además, nos parecería atentatorio contra el principio de capacidad económica que en el caso de obtención de beneficios en

el Estado contratante que no es el Estado de la residencia, éstos se imputen en la base imponible del Estado de residencia y que en el caso de obtención de pérdidas en el Estado contratante que no es el Estado de residencia, estas pérdidas no se imputen en la base imponible del Estado de residencia.

Si por el contrario, se obtienen beneficios en el Estado contratante que no es el Estado de residencia y se obtienen pérdidas en este último Estado, la compensación entre ambos tipos de rentas puede generar bases imponibles muy poco elevadas que generan cuotas impositivas muy poco elevadas que no servirán para deducir los impuestos pagados en el otro Estado.

Se producirá, entonces, una sobreimposición por la parte de las cuotas pagadas en el Estado de origen de las rentas que no han podido ser deducidas en el Estado de residencia.

La solución para este problema depende de las negociaciones entre Estados en el momento de celebrar el CDI. Nosotros sugerimos, ya con anterioridad, la conveniencia de introducir la posibilidad de deducir la cuantía de la sobreimposición durante los períodos impositivos sucesivos a los de generación de dicha sobreimposición.

3) Peculiaridades del Impuesto sobre el Patrimonio:

Tanto el Impuesto de la Renta exigido en el Estado de la fuente como el Impuesto sobre el patrimonio exigido en el Estado

de situación de los bienes pueden imputarse únicamente respecto del Impuesto de la Renta exigido en el Estado de residencia del receptor de la misma o del Impuesto sobre el Patrimonio exigido en el Estado de situación de los bienes, respectivamente.

Por lo tanto, la imputación del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio en el Estado de situación de los bienes sólo puede hacerse sobre la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio exigido por el Estado de residencia.

No podrá existir imputación del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio en el Estado de situación de los bienes si no existe Impuesto sobre el Patrimonio en el Estado del titular de los mismos.

Esta situación no será infrecuente ya que existe un cierto número de Estados en los que no existe el gravamen sobre el Patrimonio neto⁵⁹².

En este caso el contribuyente que posea bienes o derechos en el otro Estado resultará gravado de acuerdo con la legislación de dicho Estado y no se producirá acumulación de gravámenes sobre los mismos bienes por dos Estados.

Es posible que no sea necesario introducir una referencia

⁵⁹² En la Unión Europea no existe Impuesto sobre el Patrimonio neto en Austria, Bélgica, Irlanda, Italia, Portugal y Reino Unido.

al Impuesto sobre el Patrimonio en el art.23 del CDI efectivamente celebrado al carecer los dos Estados de gravamen sobre el Patrimonio o al quedar sujetos en el Estado que los grava únicamente los bienes o derechos que estén situados o que puedan ejercerse en dicho Estado.

Si un impuesto es calificado por un estado como Impuesto sobre el Patrimonio pero por su naturaleza, su estructura, la delimitación del hecho imponible o de la base imponible se puede calificar de forma más apropiada como impuesto sobre la renta, mediante negociaciones bilaterales, pueden prever los Estados que puede imputarse el impuesto calificado como Impuesto sobre el Patrimonio en el Estado de la fuente sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta del Estado de residencia del contribuyente.

Acabamos de ver como el sistema de imputación ordinaria se basa en el principio de deducción sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta o sobre el Patrimonio exigido en el Estado de residencia del contribuyente de la cantidad pagada a título de tributo sobre la renta o sobre el patrimonio en el Estado de la fuente de las rentas o el Estado de situación de los bienes.

La deducción por estos últimos impuestos se encuentra limitada por la cantidad de gravamen exigida en el Estado de residencia por las rentas provenientes del otro Estado contratante o bienes situados en el otro Estado contratante.

Puede generar la aplicación de este método una

sobreimposición por las cantidades que no puedan ser deducidas en el Estado de residencia. Quizás la mejor solución para este problema sería conceder al Estado de residencia el derecho a la deducción de la cantidad impositiva durante los períodos impositivos sucesivos.

Al igual que en el método de exención, el método de imputación está basado en la aplicación de las medidas destinadas a tener en cuenta las rentas o bienes que pueden quedar gravadas tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia. Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales ha introducido una medida destinada a tener en cuenta las rentas o bienes que pueden quedar gravados en el Estado de la fuente pero no en el Estado de residencia en el número 2 del art.23B que, a continuación estudiaremos.

V.B.2.b) El tratamiento de las rentas o bienes exentos de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes (número 2 del art.23B) :

Al igual que sucede en el método de exención regulado por el artículo 23A del Modelo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE introdujo en el Modelo de Convenio de 1977 una cláusula destinada a tener en cuenta, en el momento de calcular el impuesto debido por renta o patrimonio en el Estado de residencia las rentas o bienes que únicamente quedan sometidas a gravamen en el Estado de la fuente o de situación de acuerdo con las

cláusulas del CDI.

El número 2 del art.23B introduce la posibilidad de que los Estados, en el momento de celebrar el CDI, decidan que cuando las rentas o bienes no puedan quedar gravados en el Estado de la residencia del receptor o del titular de los mismos y únicamente puedan quedar gravados en el Estado de la fuente o de situación de los mismos, de acuerdo con cualquier disposición del Modelo de Convenio de la OCDE, el Estado de la residencia puede integrar dentro de la base imponible de sus impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio bienes con el objeto de calcular el tipo de gravamen aplicable.

Una vez calculado el tipo de gravamen, se sustraerán de la base imponible las rentas o bienes que solamente pueden gravarse en el otro Estado contratante y se aplicará el tipo de gravamen sobre el resto de bienes o rentas que forman la base imponible efectiva.

Al igual que hemos señalado en el análisis del número 3 del art.23A nos parece desafortunada la utilización del término "exentos" para definir las rentas o bienes que no pueden quedar gravados más que en el Estado de la fuente de la renta o de situación del bien.

Somos partidarios, sin embargo, del empleo de la expresión que "no están sujetos a gravamen en el Estado de residencia", "sobre los que el Estado de residencia no tiene facultad de

gravamen".

En la práctica, si los Estados incluyen esta última cláusula por la cual el contribuyente deberán, en el momento de practicar la liquidación del gravamen, estudiar cuáles son las rentas o bienes que pueden quedar gravados de forma exclusiva en uno solo de los Estados contratantes y cuáles pueden quedar gravados en ambos Estados contratantes.

Una vez conocido cuáles son unas y otras clases de rentas y bienes, deben integrar las Administraciones fiscales la totalidad de las mismas y de los mismos en la base imponible de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigidos en el Estado de residencia y calcular el tipo de gravamen aplicable en la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio exigidos en el Estado de residencia.

Tras calcular el tipo de gravamen, será necesario sustraer de las bases imponibles las rentas y bienes que no pueden ser gravados en el Estado de residencia.

A la base imponible efectiva, obtenida tras la sustracción anterior, se le aplica el tipo de gravamen calculado anteriormente.

Tras haber calculado la cuota impositiva debida se deducirán los impuestos exigidos en el otro Estado contratante con el límite indicado en el número 1 del art.23A.

El sistema de imputación permite deducir de la cuota impositiva exigida en el Estado de la residencia los impuestos pagados en el Estado de la fuente por las rentas que posteriormente se someten a gravamen en el Estado de residencia.

Sin embargo, en el caso de las rentas del capital mobiliario pueden encontrarse en los Modelos efectivamente celebrados excepciones al principio de deducción de los impuestos efectivamente pagados, al admitirse la deducción, la imputación de cantidades que, en realidad, no se han abonado o el establecimiento de sistemas especiales para evitar la doble imposición económica sobre dividendos.

A estas dos peculiaridades en el tratamiento de las rentas de capital mobiliario nos referiremos a continuación.

V.B.3. Peculiaridades en el tratamiento de las rentas del capital mobiliario :

En principio, tanto los intereses (art.11) como los dividendos (art.10), como los cánones, en la práctica de numerosos Estados, aunque no en el Modelo de Convenio (art.12) quedan sometidos a gravamen tanto en el Estado de la fuente de los mismos como en el Estado de residencia del receptor de las rentas.

El Estado de la fuente tiene limitado el derecho de gravamen sobre dichas rentas a un porcentaje, relativamente bajo, sobre

los rendimientos brutos si el beneficiario efectivo de los mismos es residente del otro Estado contratante.

A todas estas rentas se les aplica el método de imputación (número 2 del art.23A, número 1 del art.23B).

Dado el aumento y la importancia de las inversiones provenientes de otros Estados para el desarrollo económico y social de numerosos Estados, existen Estados que introducen dentro de su Derecho interno medidas destinadas a atraer capitales provenientes del exterior que se caracterizan por reducir el gravamen en la fuente sobre las rentas de capitales mobiliarios (en algunos casos también de actividades empresariales) obtenidos por residentes de otros Estados.

Entre las medidas empleadas por los países en vías de desarrollo, especialmente, destaca la reducción considerable de los impuestos en la fuente llegando incluso a su desaparición.

Desde el punto de vista de los Estados exportadores de capitales, éstos son conscientes, generalmente, de la necesidad de crear fuertes grupos de sociedades que actúen en diferentes Estados pero cuya dirección efectiva esté centralizada en esos Estados exportadores de capitales.

Para favorecer este desarrollo, entre otras medidas, se introducen mecanismos destinados a evitar la acumulación de gravámenes sobre los beneficios repartidos en los grupos de

sociedades, es decir, se adoptan medidas destinadas a evitar la doble imposición económica sobre dividendos repartidos.

Medidas como éstas han aparecido en los CDI efectivamente celebrados por los Estados, en las cláusulas destinadas a regular los mecanismos para evitar la doble imposición, motivo por el cual los Comentarios al Modelo de Convenio de 1977 y al Modelo de Convenio de 1992 introducen una serie de consideraciones sobre esta cuestión.

V.B.3.a) Medidas destinadas al fomento de inversiones de capital mobiliario en el país de origen de las rentas :

Dentro de estas medidas fiscales destinadas a la atracción de capitales exteriores destacan la imputación de impuestos no pagados y el "matching credit".

1) Imputación de impuestos no pagados :

Siguiendo la excelente explicación de De Luis⁵⁹³, "la imputación de impuestos no pagados consiste en deducir, como si se hubieran satisfecho, cuotas impositivas que de hecho no han sido satisfechas a consecuencia de exenciones, bonificaciones u otras modalidades de desgravación".

⁵⁹³ DE LUIS, F., La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, en Estudios de doble imposición internacional, pp.287-317, IEF, 1979, pág.289.

La imputación de impuestos no pagados actúa como complemento del sistema de imputación o crédito empleado por los países para evitar la doble imposición internacional de sus residentes que obtienen rentas en el extranjero.

Normalmente, sólo se aplica en el ámbito de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y se recoge como una cláusula del artículo que regula el método para evitarla.

Mediante la cláusula de imputación de impuestos no pagados, el país de la residencia se compromete a deducir de las cuotas correspondientes a los contribuyentes sometidos a tributación en ellos por todas sus rentas o patrimonio, no sólo los impuestos que hayan pagado efectivamente en el extranjero sino también las cuotas que debían haber pagado en el país de la fuente de la renta o de situación de los elementos patrimoniales, con arreglo a los criterios generales del derecho a gravar entre los Estados contratantes pero que, de hecho, no han sido pagados por ser aplicable una exención o desgravación impositiva.

El tema se suele plantear en el ámbito de los convenios entre países exportadores de capital y países importadores de capital.

Así, en ciertos casos, un Estado, especialmente los países en vías de desarrollo importadores de capital, puede establecer desgravaciones por las rentas de capital mobiliario generados por inversiones provenientes de otro Estados.

Cuando el Estado que concede tal desgravación concluye un convenio con otro Estado que emplea el método de exención (art.23A), la desgravación fiscal de la que se beneficia el contribuyente no se vé afectada por el método empleado para evitar la doble imposición internacional, ya que el Estado de residencia deberá conceder la exención impositiva sea cual sea el importe exigido por el Estado de la fuente.

Por el contrario, cuando el Estado de residencia aplica el método de imputación, el beneficio obtenido por la desgravación se pierde para el contribuyente en la medida que el Estado de residencia no admite más que la deducción del importe del impuesto percibido por el Estado de la fuente.

El resultado es que los residentes de los Estados exportadores de capital se ven sometidos por las rentas que obtengan en países extranjeros a la misma carga fiscal que si las hubieran obtenido en el Estado donde residen, con independencia de cuál sea el nivel de tributación del país de la fuente, salvo que los tipos de gravamen sean más elevados⁵⁹⁴.

Los países en vías de desarrollo no encuentran satisfactoria esta situación ya que las Administraciones tributarias de los mismos deben aceptar una reducción de su recaudación mientras que las Administraciones fiscales de los Estados de residencia de los contribuyentes obtienen una mayor recaudación fiscal.

⁵⁹⁴ DE LUIS, F., op.cit., pág.290.

Para poner solución a esta cuestión se sugirió la introducción de la cláusula de imputación de impuestos no pagados ("tax sparing"), por lo que en los impuestos a abonar en el país de residencia se imputan no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país de la fuente sino también los que se habrían pagado en él y no lo han sido en virtud de algún incentivo fiscal.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 sugieren que, en lugar de emplear el número 2 del art.23A o el número 1 del art.23B, se emplee la siguiente fórmula:

"El Estado de residencia admite la imputación del importe del impuesto que el Estado de la fuente podría percibir siguiendo su legislación general, o del importe reducido de acuerdo con las disposiciones del Convenio (por ejemplo, limitaciones en los tipos aplicables previstas en los artículos 10 y 11 para los dividendos e intereses), aunque el Estado de la fuente, como país en vías de desarrollo, haya renunciado a todo o parte del impuesto en virtud de disposiciones particulares tendentes a promover el desarrollo económico".

Esta fórmula puede limitarse a un cierto período de tiempo y que las inversiones sean efectuadas una vez entrado en vigor el CDI.

Siempre cabe, también, la posibilidad de que el Estado de

residencia consienta una exención por las rentas que se hayan beneficiado de desgravaciones fiscales en el país en vías de desarrollo.

2) El sistema de imputación de impuestos no pagados a tanto alzado ("matching credit") :

Mecanismo similar al de la deducción de impuestos no pagados es el de la deducción de impuestos no pagados a tanto alzado ("matching credit") que supone la concesión de una deducción en el Estado de residencia por impuestos no pagados a tanto alzado, lo cual puede ser superior a los beneficios fiscales concedidos en el Estado de la fuente u origen de la renta⁵⁹⁵.

Este sistema está especialmente diseñado para intereses y cánones.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de 1992 sugirieron la introducción del mismo a través de la siguiente fórmula :

"Como contrapartida por la pérdida presupuestaria consentida por el país en vías de desarrollo mediante la reducción general del impuesto en la fuente, el Estado de la residencia consiente en imputar sobre su propio impuesto un crédito (parcialmente ficticio) fijado a un tipo superior".

⁵⁹⁵ ALBI IBÁÑEZ, E., Estrategias de planificación fiscal internacional: instrumentos financieros, en Perspectivas del sistema financiero, n°41, pp.9-31, pág.11.

Ante la posibilidad de que las medidas de desgravación fiscal introducidas por los Estados en vías de desarrollo se conviertan en medios para que las Administraciones fiscales de los Estados exportadores de capital recauden más y se atenúen los efectos de las mismas, por aplicación del método de imputación, el Comité de Asuntos Fiscales sugiere la introducción del método de exención, también para las rentas del capital mobiliario (están excluidas de este método en el número 2 del art.23B), la introducción de la cláusula de imputación de impuestos a tanto alzado ("matching credit").

**V.B.3.b) Tratamiento de los dividendos
provenientes de una participación
substantial en una sociedad :**

De la combinación de los números 1 y 2 del artículo 10 y del artículo 23A o 23B, según el caso, resulta que el Estado de residencia del accionista queda autorizado a someter a gravamen los dividendos provenientes del otro Estado y queda obligado a imputar sobre el impuesto que exija el impuesto percibido sobre esos dividendos, gravado al tipo máximo fijado en el número 2 del artículo 10.

Este sistema de gravamen que acabamos de describir se aplica también a los dividendos repartidos por una filial a su matriz, sugiriendo una reducción del tipo de gravamen al 5 por 100 bruto de los dividendos repartidos.

El Comité de Asuntos Fiscales reconoce que los mecanismos anteriores evitan la doble imposición jurídica de forma eficaz, pero no evitan que se produzca la doble imposición económica "cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo".⁵⁹⁶

Los mismos beneficios resultan gravados en el seno de la filial y en la matriz. Se produce una imposición "en cascada" sobre las mismas rentas.

Al considerarse que esta doble imposición económica significaría un obstáculo muy importante para el desarrollo de las inversiones internacionales, numerosos Estados han introducido medidas en su Derecho interno para evitar el fenómeno.⁵⁹⁷

Disposiciones con el mismo objetivo han sido adoptadas también en el ámbito de los CDI.

La posibilidad de introducir una medida de esta índole en el articulado del art.23 del Modelo de Convenio de la OCDE fue

⁵⁹⁶ DEL ARCO RUETE, L., Doble imposición..., pág.46.

⁵⁹⁷ En nuestro sistema tributario la Ley 29/1991 introdujo en nuestro derecho la Directiva 90/435/CEE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros que introduce medidas para evitar la doble imposición económica sobre dividendos y número 4 del art.24 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades.

rechazada dada la heterogeneidad de regímenes contemplados y aceptados por los Estados.

En consecuencia, el Comité de Asuntos Fiscales decidió que sería preferible dejar a los Estados la solución a aportar al problema.

También propone la utilización de los CDI como medio de arreglar esta cuestión mediante la sugerencia de la introducción de los siguientes métodos en el Modelo de Convenio.

1) Exención con progresividad :

El Estado de la sociedad matriz puede dejar exentos los dividendos percibidos provenientes de la filial en el otro Estado y, paralelamente, tener en cuenta dichos dividendos para el cálculo del impuesto debido por la sociedad matriz sobre el resto de las rentas.

Esta solución será, con frecuencia, valorada positivamente por los Estados que aplican el método de la exención previsto en el artículo 23A.

2) Imputación de impuestos subyacentes :

En relación con los dividendos provenientes de la filial, el estado de residencia de la sociedad matriz concede la imputación prevista en el número 2 del artículo 23A o en el

número 1 del artículo 23B, no sólo por el importe del impuesto exigido a la filial sino por el importe del impuesto que ha sido exigido en el Estado de la fuente por los beneficios que, posteriormente, han sido distribuidos.

Esta solución será, con frecuencia, valorada positivamente por los Estados que aplican el método de la imputación previsto en el artículo 23B.

3) Asimilación a la participación en una filial nacional :

Los dividendos que la sociedad matriz extrae de la filial extranjera reciben en el Estado de la sociedad matriz, el mismo régimen fiscal que si provinieran de una filial que fuera residente de este último Estado.

Estos métodos son extensibles a un impuesto sobre el patrimonio que se exigiese sobre las sociedades matrices.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE admite que los Estados puedan fijar los límites y modalidades de aplicación de estas disposiciones (definición y duración mínima de posesión de la participación en el capital) o subordinar la concesión del régimen especial al cumplimiento de la condición de que la filial ejerza una auténtica actividad económica en el Estado del que es residente o que esta filial esté sujeta a una imposición substancial sobre sus beneficios.

Los Estados, entre ellos España, utilizan diversos métodos para evitar la doble imposición económica sobre dividendos en la relación matriz-filial en el momento de celebrar los diferentes CDI.

El artículo 23 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 (al igual que en los Modelos anteriores) es clave para conseguir el objetivo principal de los CDI evitar la doble imposición jurídica internacional.

Una vez delimitada la potestad tributaria de los Estados contratantes sobre las diversas categorías de rentas y de bienes en el Capítulo III y en el Capítulo IV del Modelo de Convenio de la OCDE, el Capítulo V ofrece dos redacciones posibles (artículo 23A y 23B) de los mecanismos destinados a evitar la doble imposición jurídica sobre las rentas y bienes que puedan quedar sometidos a gravamen en los dos Estados contratantes.

El artículo 23A introduce el método de la exención por el que las rentas o los bienes susceptibles de gravamen no exclusivo en el otro Estado contratante queden exentas de gravamen en el Estado de residencia del receptor de los mismos o del titular de los mismos.

Para resolver los problemas de cuantificación de las cantidades que deben quedar exentas de gravamen en el Estado de residencia, nos parece que, en principio, ninguna de las rentas o bienes debe integrarse en la base imponible de gravamen en el

Estado de residencia.

Únicamente deberá integrarse los bienes o las rentas en la base imponible del Estado de residencia en el caso de adoptarse el método de exención con progresividad (número 3 del artículo 23A del Modelo de Convenio) con el objetivo de calcular el tipo de gravamen aplicable a la base imponible efectiva, de la que se excluyen las rentas o bienes declarados exentos. En este supuesto las rentas o bienes deberán recibir el mismo trato que el recibido por las rentas o bienes provenientes del propio Estado de residencia (deducciones de gastos, reducciones...).

Para las rentas de capital mobiliario (intereses y cánones) no está prevista la aplicación del método de exención sino el de imputación de impuestos pagados en el Estado de la fuente (número 2 del artículo 23 del Modelo de Convenio).

El segundo método sugerido por el Comité de Asuntos Fiscales es el de la imputación ordinaria por el que se permite la deducción de los impuestos exigidos en el Estado de la fuente respecto de la cuota impositiva en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes.

La deducción está limitada como máximo a la cuota debida en el Estado de la residencia por las rentas provenientes del otro Estado contratante o bienes situados en el otro Estado.

Es posible que se produzca una sobreimposición que pueda ser

evitada si los Estados admiten la posibilidad de la deducción de la cantidad imputada en el período impositivo en períodos impositivos sucesivos.

El art.23 introduce métodos adecuados para evitar la doble imposición jurídica internacional, sin embargo, no aparecen mecanismos para evitar la doble imposición económica, especialmente en el caso de dividendos provenientes de la filial y pagados a la matriz, que únicamente pueden remediarse utilizando alguna de las cláusulas sugeridas por los Comentarios (exención de los dividendos con progresividad, imputación de impuestos subyacentes o asimilación al tratamiento de la participación en una filial nacional).

Por lo tanto, son diversos los métodos posibles para evitar la doble imposición jurídica y económica por lo que se producirá una heterogeneidad en las soluciones introducidas por los Estados en el momento de celebrar los CDI.

V.C. Métodos para evitar la doble imposición jurídica y económica en los CDI celebrados por España :

De la Villa resume la política aplicada por España en la introducción de medidas destinadas a evitar la doble imposición jurídica internacional en materia de CDI diciendo que presentan "una tipología muy variada, pues además de las cláusulas que tratan de dar cumplimiento a la finalidad específica del

precepto, se insertan, a veces, normas que abordan el problema de la doble imposición económica de los dividendos (cuando la participación que los genera se posea por una sociedad), y las disposiciones que configuran, en su caso, el sistema de imputación de impuestos no pagados ("tax sparing") y el sistema de imputación de impuestos a tanto alzado ("matching credit").⁵⁹⁸

La complejidad de los preceptos junto con la heterogeneidad de su contenido hacen que nos refiramos aquí a las soluciones adoptadas en los último CDI celebrados por España (CDI con Argentina, Corea, Ecuador, India, Italia, Filipinas y Méjico).

En estos CDI se pueden constatar la adopción de ciertas medidas comunes para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Para evitar la doble imposición jurídica internacional en el caso de rentas y bienes cuya potestad para gravar esté compartida se aplica, por parte de España, el método de imputación ordinaria.

Con el objetivo de favorecer la aparición de grupos internacionales de sociedades con matrices españolas evitando la doble imposición económica de los dividendos de las filiales, se

⁵⁹⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.393-412.
GONZÁLEZ POVEDA, V., Tratados y Convenios..., pp.804-823.

establece la posibilidad de que las matrices residentes en España que reciban dividendos de filiales residentes en los otros Estados contratantes imputen respecto del impuesto exigido en España no solamente el impuesto exigido en la fuente sobre los dividendos sino también el impuesto exigido por los otros Estados contratantes sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos por parte de la filial.

Para poder beneficiarse de este régimen es necesario que la participación en el capital de la filial reúna dos requisitos: uno temporal y el otro cuantitativo.

Así, es necesario que la sociedad matriz residente en España posea, al menos, el 25 por 100 del capital social (en algunos casos se exige el porcentaje sobre el capital con derecho a voto) de la sociedad filial residente en el otro Estado contratante.

Es necesario, además, que la participación se haya mantenido interrumpida al menos durante los dos años anteriores al día de pago de los dividendos.

Para poder beneficiarse de la imputación de impuestos de las filiales es necesario incluir tales impuestos en la base de la sociedad matriz.

El límite de la cantidad a deducir es la menor de las cantidades siguientes :

-La suma de la cantidad imputada como impuesto exigido en la fuente sobre dividendos y de la cantidad exigida como impuesto por los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

-La cantidad exigida como impuesto sobre la renta en España por la suma de dividendos recibidos provenientes de la filial y de los impuestos exigidos con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Se sigue así el sistema previsto por la Directiva 90/435/CEE y que ha sido trasladado a España por la Ley 29/1991.

En nuestros CDI se quiere tener en cuenta, además, las rentas o bienes que no pueden quedar sometidos a gravamen en España de acuerdo con el contenido de los CDI, mediante la adopción del método de exención con progresividad que permite utilizar tales rentas o bienes para calcular el tipo de gravamen que será aplicable al resto de rentas o bienes que puedan quedar gravarse en España.

CAPÍTULO VI: LAS DISPOSICIONES ESPECIALES

Los artículos 24 a 27, ambos incluidos, del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 recogen una serie de normas con objetivos diversos.

Por un lado, tenemos el artículo 24 que introduce una cláusula de "No discriminación" entre los nacionales de los Estados contratantes y de los apátridas residentes en alguno de los Estados contratantes.

Por otro lado, los artículos 25 y 26 incluyen unas medidas destinadas a conseguir la aplicación efectiva de los CDI, encaminadas a facilitar el cumplimiento efectivo de las disposiciones materiales acordadas por los representantes de los Estados en el momento de celebrar el CDI.

Así, el artículo 25 del Modelo de Convenio contempla el "Procedimiento amistoso" entre las Autoridades de los Estados para hacer efectivo el cumplimiento del texto del Acuerdo Internacional previa denuncia de un particular de la aplicación incorrecta del mismo.

El intercambio de información con transcendencia tributaria, requisito esencial para la aplicación efectiva de todo CDI y los límites al contenido de dicha información se encuentran regulados en el artículo 26 del Modelo de Convenio.

Finalmente, el art.27 del Modelo de Convenio trata de la aplicación del mismo a los agentes diplomáticos y consulares.

A lo largo de este capítulo analizaremos cada uno de estos artículos así como los objetivos que se persiguen.

VI.A. La cláusula de "No discriminación" (art.24 del Modelo de Convenio) :

Puede afirmarse que el art.24 del Modelo de Convenio goza de singularidad respecto del resto de artículos del mismo.

Esta singularidad reside en el hecho de que contiene unos principios de contenido y aplicación más general que el Modelo de Convenio, que tiene como objetivos evitar la doble imposición internacional y luchar contra la evasión fiscal internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio⁵⁹⁹.

Los artículos que hemos analizado hasta ahora tenían como fin, ya la evitación de la doble imposición por medio de la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes (Capítulos III y IV) ya la supresión de la doble imposición (Capítulo V).

En ambos casos, el objeto de dichos artículos era tratar con fenómenos de doble imposición sobre la renta y el patrimonio

⁵⁹⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.415.

siendo la residencia el factor fundamental que determinaba la operatividad de los mismos.

Sin embargo, el art.24 del Modelo de Convenio (titulado "No discriminación") contiene una serie de disposiciones que no están directamente relacionadas con los fenómenos de doble imposición.

El ámbito de aplicación de este artículo sobrepasa el ámbito general del Modelo en tanto que el mismo resulta aplicable a toda clase de impuestos (no sólo a los impuestos sobre la renta y el patrimonio), siendo el eje central del mismo la nacionalidad, en lugar del criterio de residencia contenido en el resto del Convenio.

Estas dos características peculiares (aplicación a todo tipo de impuestos y prohibición de discriminación por razón de nacionalidad) hacen que el art.24 del Modelo de Convenio tenga un ámbito de aplicación que excede del resto de su articulado⁶⁰⁰.

El artículo 24 ha sido uno de los artículos que han sufrido mayores modificaciones en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992.

En efecto, en la última edición del Modelo de Convenio se ha introducido la expresión "notamment au regard de la résidence"

⁶⁰⁰ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.278.

("en particular en lo que respecta a la residencia") en el número 1 del artículo 24.

Además, la definición del término "nacional" que en los Modelos anteriores aparecía en el número 2 del artículo 24, desde la publicación del Modelo de Convenio de 1992 se encuentra incluida en la letra f) del número 1 del artículo 3 "Definiciones generales".

Se caracteriza el artículo 24 del Modelo de Convenio de 1992 por una estructura compleja. Consta de seis números, los cuatro primeros de los cuales se destinan a delimitar qué entidades pueden beneficiarse del principio de no discriminación:

-los nacionales de alguno de los Estados Contratantes en el número 1;

-los apátridas residentes de alguno de los Estados contratantes (número 2);

-los establecimientos permanentes dependientes de empresas residentes en alguno de los Estados Contratantes que estén situados en alguno de los Estados Contratantes (número 3);

-las empresas residentes de alguno de los Estados Contratantes (números 4 y 5).

En el último número del artículo 24, el número 6, extiende

el principio de "no discriminación" a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

A continuación analizaremos cada uno de estos apartados del artículo 24 del Modelo.

VI.A.1. La no discriminación de los nacionales de alguno de los Estados Contratantes (número 1 del art.24):

El contenido de este número es el siguiente:

"Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular por lo que respecta a la residencia. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos".

Este número expone el principio según el cual, en materia fiscal, las discriminaciones basadas en la nacionalidad quedan prohibidas y que, bajo condición de reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante, en igual situación, no pueden ser tratados de forma menos favorable en el otro Estado contratante que los propios nacionales de este último Estado.

Los Comentarios al artículo explican el origen de la

cláusula de "no discriminación" de los nacionales de los Estados contratantes. El origen de la misma se encuentra en el siglo XIX, antes de la aparición de los primeros Convenios de Doble Imposición internacional, en Acuerdos internacionales de Comercio, de Amistad y Cooperación, Convenios consulares o de establecimiento.

La finalidad principal de estas diferentes categorías de textos de origen internacional estribaba en favorecer el comercio internacional y aumentar la protección diplomática que los Estados podían ofrecer a sus súbditos aunque éstos actuaran en otros Estados garantizándoles el mismo trato que el recibido por los súbditos de los otros Estados.

Una vez analizado el origen de estas cláusulas se hace necesario explicar cuál es el ámbito subjetivo de las mismas.

VI.A.1.a) Ámbito subjetivo de la cláusula de "no discriminación" :

Pueden beneficiarse de la cláusula de "no discriminación" no sólo los nacionales de los Estados Contratantes residentes de los mismos sino todos los nacionales de los Estados contratantes cualquiera que sea su lugar de residencia.

El Comité de Asuntos Fiscales explica que el hecho de que la cláusula de "no discriminación" se incluya en un Modelo de Convenio destinado a evitar la doble imposición sobre la renta

y el patrimonio que se basa en la aplicación del principio de la residencia (art.1 del Modelo de Convenio) no limita la aplicación de ésta a los nacionales de los Estados Contratantes residentes en los mismos.

Por el contrario, la aplicación de esta cláusula tiene un ámbito subjetivo superior, al prohibir la aplicación de discriminaciones en materia tributaria por razón de nacionalidad a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes.

En conclusión, todos los nacionales de alguno de los Estados Contratantes pueden invocar la cláusula de "no discriminación", ante las Autoridades tributarias del otro Estado contratante, tanto si son residentes de alguno de los Estados contratantes como si son residentes de un país tercero.

Para poder beneficiarse de forma efectiva de la cláusula de "no discriminación", los nacionales de alguno de los Estados contratantes deben "encontrarse en la misma situación" que los nacionales del otro Estado.

Esto significa, para el Comité de Asuntos Fiscales, que los contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas o asociaciones) deben encontrarse, por lo que respecta a la aplicación de la legislación, de la normativa fiscal, en circunstancias de hecho y de derecho análogas.

La introducción de la expresión "especialmente por lo que

respecta a la residencia" en el Modelo de Convenio de 1992 tiene como objetivo precisar que la residencia del contribuyente es uno de los elementos, de los factores, que deben tenerse en cuenta para determinar si los contribuyentes se encuentran en la misma situación.

Reconocen los Comentarios, que la introducción de esta cláusula no era estrictamente necesaria ya que la mera expresión "que se encuentre en la misma situación" permitiría concluir que un contribuyente que es residente de un Estado contratante y un contribuyente que no es residente de ese Estado contratante no se encuentran en la misma situación.

Aunque la mayoría de Estados miembros de la OCDE mantenían la opinión que acabamos de expresar, el Comité de Asuntos Fiscales consideró que una referencia explícita a la residencia de los contribuyentes constituiría una clarificación útil que evitaría posibles discusiones.

Para De Juan ⁶⁰¹ se trata de "palabras clarificadoras". La no discriminación exige paridad de situación entre contribuyentes.

De acuerdo con la ideología democrática que sustenta el Estado social, éste debe asumir la necesidad de tomar en consideración las desigualdades reales que en toda sociedad se

⁶⁰¹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.24.

hacen patentes, para que, en definitiva, se comprenda que situaciones iguales deben ser tratadas igualmente y situaciones desiguales, desigualmente. Así, dentro del ámbito tributario y por exigencias de la igualdad deben pagar más quienes más tengan y menos quienes menos tengan⁶⁰².

El principio de igualdad en materia tributaria permite, pues, al legislador introducir diferencias entre los contribuyentes en función del origen de las rentas, de la situación de los receptores, que sean consideradas relevantes para atender el fin de justicia⁶⁰³.

La diferente posición ocupada por residentes y no residentes frente al Estado que exige los tributos implica una diferencia en el tratamiento jurídico-tributario de los mismos. Al estar más integrado socialmente un residente que un no residente, el

⁶⁰² SUAY RINCÓN, J., **El principio de igualdad en la justicia constitucional**, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, pp.24-29.

⁶⁰³ ESCRIBANO LÓPEZ, F., **La configuración jurídica del deber de contribuir**, Ed.Civitas, Madrid, 1988.

Sobre el principio de igualdad en materia tributaria ver, entre otros :

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., **Jurisprudencia constitucional tributaria**, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993, pp.44-59.

ALONSO GARCÍA, E., **El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española**, RAP, 1983, nº100-102, Vol.I.

CANO MATA, A., **El principio de igualdad en la doctrina del Tribunal Constitucional**, EDERSA, Madrid, 1983.

ORTIZ-ARCE, A., **El principio de igualdad en el Derecho Económico**, REDC, nº11, 1984.

HERRERA MOLINA, P.M., **El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional**, Civitas REDF, nº67, 1990.

primero se beneficiará en mayor grado de los servicios y prestaciones sociales ofertadas por la Administración (educación, salud, vivienda, subsidios...) y deberá recibir un diferente trato que el percibido por el no residente. El principio de igualdad exigirá un trato diferente en materia tributaria para las dos situaciones.

En consecuencia, los residentes y los que no lo son pueden ser tratados fiscalmente de forma dispar. Más aún, deben ser tratados de forma dispar.

El texto del Modelo llama la atención y subraya la diferencia de situación entre los dos contribuyentes que nace de una residencia distinta.

Así, si un Estado contratante concede unas ventajas fiscales por motivos familiares con distinción según sean o no sean los contribuyentes residentes, no puede obligarse a dicho Estado a conceder a los nacionales del otro Estado que no residen en el primer Estado las mismas ventajas que se conceden a sus residentes nacionales.

Los Comentarios matizan el alcance subjetivo del número 1 del artículo 24, del principio de "no discriminación" de los nacionales de los Estados contratantes, afirmando que un Estado que concede un tratamiento tributario privilegiado a sus propios Organismos y Administraciones Públicas por razón de la actividad que desarrollan no queda obligado a conceder el mismo trato a los

Organismos y Administraciones Públicas del otro Estado.

Siguiendo la misma línea, los beneficios fiscales que un Estado concede a las instituciones privadas con fines no lucrativos que realizan actividades destinadas a satisfacer necesidades de interés general para la comunidad no pueden exigirse para instituciones que realizan actividades que no benefician a dicha comunidad.

Es posible que algunos Estados quieran favorecer a los nacionales de los otros Estados contratantes (por razón de búsqueda de inversiones, de necesidad de mano de obra...). Por esta razón el número 1 queda redactado de forma negativa.

La cláusula del número 1 tiene como finalidad esencial prohibir en un Estado las discriminaciones que perjudiquen a los nacionales del otro Estado, sin embargo nada se opone a que el primer Estado por consideraciones internas o para adaptarse a una cláusula particular estipulada en un Convenio de Doble Imposición (como la que estipula que los establecimientos permanentes deben determinar sus beneficios mediante una contabilidad separada), conceda ciertas ventajas impositivas a personas que tengan una nacionalidad extranjera y de las que no puedan beneficiarse los nacionales.