



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

VI.A.1.b) **Ámbito objetivo de la cláusula de "no discriminación" :**

En cuanto al contenido objetivo de la no discriminación se exige que tanto las normas tributarias materiales como las normas tributarias formales que se aplican a los nacionales y a los no nacionales sean idénticas en el caso de que la situación de los sujetos sea idéntica.

Si los nacionales y los no nacionales del otro Estado contratante se encuentran en la misma situación de hecho o de derecho (son ambos residentes del mismo Estado, tienen las mismas cargas familiares...) los modos de cálculo de la base imponible, las deducciones, las formalidades relativas al gravamen (plazos de declaración, posibilidad de fraccionamiento del pago de la cuotas tributarias...) deben ser idénticos.

Podemos concluir, pues, que el número 1 del artículo 24 del Modelo de Convenio introduce el principio de prohibición de la discriminación por razón de nacionalidad de los nacionales de alguno de los dos Estados contratantes.

Tal cláusula que pretende asegurar el tratamiento igual entre nacionales y no nacionales, para respetar, precisamente, el principio de igualdad debe tener en cuenta la existencia de situaciones objetivamente desiguales que merecen un tratamiento desigual. Por lo tanto, no resultará violada la cláusula de no discriminación si se establece un tratamiento diferente para los

nacionales y los no nacionales cuando esta circunstancia se acompaña de una situación fáctica o jurídica diferente de la nacionalidad como justificante del tratamiento diferenciado.

Uno de los hechos jurídicos que pueden justificar el diferente tratamiento jurídico consiste en la presencia o no del elemento de la residencia.

Vamos a contemplar ahora el tratamiento de la apatridia en el número 2 del artículo 24.

VI.A.2. La aplicación de la "no discriminación" a los supuestos de apatridia (número 2 del art.24) :

La apatridia se define como la carencia de nacionalidad⁶⁰⁴.

En principio, el apátrida es extranjero en todos los países. Como el extranjero, suele carecer de derechos políticos y, respecto a los civiles, también está sujeto a algunas restricciones en relación con el nacional⁶⁰⁵.

Como consecuencia de los cambios políticos acaecidos en Europa tras las dos guerras mundiales fueron numerosos los supuestos de pérdidas de nacionalidad de grupos de personas, lo

⁶⁰⁴ MIAJA DE LA MUELA, A., *Derecho Internacional Privado. Parte Especial*, Madrid, 1987, Ed. Atlas, pp.134-147, pág.134.

⁶⁰⁵ MIAJA DE LA MUELA, A., *op.cit.*, pág.137.

que provocó el interés de las Organizaciones Internacionales por el estatuto de los apátridas (Sociedad de Naciones, Organización para las Naciones Unidas).

Fruto de esta preocupación por el estatuto jurídico de los apátridas se introdujo, ya en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1963, una cláusula destinada a extender a los apátridas los beneficios del principio de "no discriminación".

La introducción de tal cláusula fue impulsada por los Estados miembros de la OCDE que se habían adherido al Convenio de Nueva York de 28 de septiembre de 1954 sobre el "Estatuto de los apátridas"⁶⁰⁶ que enuncia en su artículo 3 el principio de que los apátridas no pueden ser sometidos a discriminación por motivos de raza, religión o país de origen.

Así, el número 2 del art.24 del Modelo establece que "los apátridas residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en uno u otro Estado 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 del Estado respectivo que se encuentren en las mismas situaciones".

Permite, pues, esta cláusula del artículo 2 conceder el beneficio de la asimilación a los nacionales a los apátridas residentes de los Estados contratantes.

⁶⁰⁶ MIAJA DE LA MUELA, A., op.cit., pp.139-141.

Se exige como requisito a los apátridas para beneficiarse de la cláusula de "no discriminación" que sean residentes de uno u otro de los Estados contratantes. La condición de residente en alguno de los Estados contratantes, determinada de acuerdo con la legislación interna de los Estados Contratantes (art.4 del Modelo de Convenio), se convierte en el punto de conexión empleado para permitir que los apátridas se beneficien del principio de "no discriminación" respecto de los nacionales del Estado con el que el apátrida se relaciona.

Además, se exige que se encuentren en las mismas condiciones fácticas o jurídicas que los nacionales del otro Estado contratante⁶⁰⁷.

Así, la cláusula del número 2 del artículo 24 reserva el principio de igualdad en el tratamiento con los nacionales de un Estado Contratante únicamente a los apátridas que son residentes de este Estado o del otro Estado Contratante.

Los Comentarios al número 2 advierten que la definición de "apátrida" que resulta empleada corresponde a la definición propuesta en el artículo 1 del Convenio de Nueva York de 28 de septiembre de 1954 que define al apátrida como "una persona que ningún Estado considera como nacional de acuerdo con su legislación".

⁶⁰⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.420.

Se admite en los Comentarios que los Estados en el momento de celebrar su Acuerdo Bilateral pueden acordar la extensión del ámbito de aplicación del número 2 a todos los apátridas sean o no sean residentes de alguno de los Estados contratantes⁶⁰⁸.

Si los Estados consideran que las cláusulas del número 2 del artículo 24 son demasiado liberales al permitir a los apátridas residentes de un Estado de beneficiarse de la igualdad en el tratamiento tributario no sólo en el otro Estado contratante sino también en el Estado de residencia y beneficiarse, de esta manera de los Convenios celebrados por ese Estado con Estados terceros, el Comité de Asuntos Fiscales sugiere una cláusula para evitar que se produzcan tales efectos⁶⁰⁹.

Por razones de equidad internacional⁶¹⁰, el Modelo de Convenio de la OCDE introduce en el art.24 una cláusula destinada a incluir dentro del ámbito subjetivo de aplicación del principio de "no discriminación" no sólo a los nacionales de los Estados

⁶⁰⁸ Para expresar tal idea puede emplearse la expresión :
"Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 1, los apátridas no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones".

⁶⁰⁹ "Los apátridas que sean residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese Estado que se encuentren en la misma situación, especialmente por lo que respecta a la residencia".

⁶¹⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.416.

contratantes sino también a los apátridas residentes de dichos Estados.

La igualdad en el tratamiento de los apátridas está condicionada al cumplimiento del requisito de residencia en alguno de los Estados contratantes y el requisito de encontrarse en una situación fáctica o análoga al de los nacionales cuyo tratamiento se quiere recibir.

VI.A.3. La "no discriminación" de los establecimientos permanentes (número 3 del artículo 24) :

Se ocupa el número 3 del artículo 24 de impedir que puedan producirse discriminaciones en el Estado en el que actúan en contra de los establecimientos permanentes que dependen de empresas situadas en el otro Estado contratante.

En este supuesto no se quiere luchar contra la discriminación en la normativa tributaria de un Estado por razón de nacionalidad sino que se quiere evitar la discriminación en función del lugar de establecimiento de una empresa.

El objetivo es que un establecimiento permanente que se halle en un Estado contratante dependiente de una empresa residente del otro Estado contratante reciba el mismo tratamiento tributario que una empresa que se encuentra en el mismo Estado.

Además de enunciar este principio, el número 3 del artículo 24 contiene una norma por lo que respecta al tratamiento de los establecimientos permanentes dependientes de una persona física⁶¹¹.

Vamos a analizar los dos principios contemplados en este número 3 del artículo 24.

VI.A.3.a) La igualdad en el tratamiento de los establecimientos permanentes :

De acuerdo con la primera frase del número 3, la imposición de un establecimiento permanente no puede ser menos favorable que la imposición de las empresas de ese Estado que ejerzan la misma actividad.

El objetivo de esta cláusula no es otro que suprimir toda discriminación en el tratamiento de los establecimientos permanentes en relación a las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad por lo que respecta a los impuestos

⁶¹¹ El número 3 del artículo 24 queda redactado de la siguiente forma:

"Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares".

que gravan las actividades industriales y comerciales.

En este artículo debe interpretarse el establecimiento permanente en un sentido amplio, comprensivo de los lugares fijos de negocios mediante los cuales una empresa realiza toda o parte de su actividad⁶¹² y de las bases fijas utilizadas habitualmente por los profesionales para la prestación de trabajos independientes⁶¹³.

El empresario titular del establecimiento permanente o base puede ser una personas física, una persona jurídica o una asociación de personas. Pero la tributación que se contempla en el número 3 y el principio de igualdad de trato al que se refiere este número se refiere a la sucursal y no a la persona o entidad titular, aunque éstas indirectamente se beneficiarán de ello por ser las destinatarias de los resultados de la actividad así ejercida⁶¹⁴.

Sin embargo, el Comité de Asuntos Fiscales no puede ignorar que dada la naturaleza del establecimiento permanente que no es una entidad jurídica autónoma sino únicamente una parte de una empresa situada en el otro Estado. Por lo tanto, no puede identificarse la situación del establecimiento permanente con la situación de la empresa nacional que goza de una autonomía y

⁶¹² Artículo 5 apartado 1 del Modelo de Convenio de 1992 y supuestos contemplados en los apartados 2,3,4,5 y 6.

⁶¹³ Artículo 14 apartado 1 del Modelo de Convenio de 1992.

⁶¹⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.421.

resulta necesario realizar algunas matizaciones en cuanto a la identidad del régimen fiscal aplicable.

Estas diferencias en el tratamiento fiscal no constituyen una discriminación ya que están justificados por la diferente naturaleza de estos sujetos económicos.

A continuación analizaremos, siguiendo los Comentarios al Modelo de Convenio, las diferencias en el tratamiento tributario.

VI.A.3.b) Diferencias en el tratamiento tributario :

Las diferencias admitidas por el Comité de Asuntos Fiscales en el tratamiento de los establecimientos permanentes dependientes de una empresa residente de otro Estado respecto de las empresas residentes en el otro Estado para determinar cuál será la obligación contributiva por los beneficios obtenidos pueden agruparse en diferentes capítulos: la base imponible del impuesto sobre beneficios, el régimen aplicable a los dividendos percibidos por los establecimientos permanentes, tipos de gravamen, retención en la fuente sobre los dividendos, intereses y cánones recibidos por un establecimiento permanente e imputación de impuestos extranjeros.

1) Base imponible del impuesto sobre beneficios :

En virtud del número 3 del artículo 24 del Modelo de Convenio, es necesario conceder a los establecimientos permanentes el mismo tratamiento que a las empresas residentes por lo que respecta a la admisión o no admisión de gastos deducibles, los sistemas de amortización empleados para constatar la pérdida de valor de los elementos del activo, la estimación de provisiones, la compensación de pérdidas (pérdidas obtenidas en la propia explotación del establecimiento permanente) y el gravamen de las plusvalías derivados de la cesión de elementos del activo.

Por lo que respecta a las medidas fiscales (exenciones, deducciones impositivas...) introducidas por los Estados con el objetivo de favorecer el desarrollo económico y social de determinados territorios del Estado, de promover la realización de nuevas actividades económicas que requieran fuertes inversiones y un alto nivel de investigación o de incitar el desarrollo de procesos productivos más respetuosos con el medio ambiente, cabe preguntarse si los establecimientos permanentes de empresas residentes en otro Estado pueden beneficiarse del tratamiento fiscal privilegiado.

Los Comentarios sostienen que si en virtud de la normativa administrativa interna o de un Tratado Internacional (Tratado de Comercio, Tratado de fomento de inversiones...) un establecimiento permanente dependiente de una empresa de otro

Estado puede ejercer en el Estado una actividad económica o industrial, debe tener la posibilidad de beneficiarse de las mismas ventajas fiscales que las empresas nacionales de este Estado, siempre y cuando cumple los requisitos establecidos en la normativa fiscal interna del Estado que concede el régimen privilegiado.

En el supuesto de que la normativa interna de un Estado reserve a los nacionales de ese Estado determinadas actividades por razones de interés nacional, de defensa nacional, de protección de la economía nacional⁶¹⁵ y, además, establezca unas ayudas fiscales para las empresas que desarrollan tales actividades, los establecimientos permanentes no podrán beneficiarse de dichas ayudas al no poder desarrollar las actividades que las justifican.

2) Régimen aplicable a los dividendos percibidos por establecimientos permanentes provenientes de filiales :

En la mayoría de Estados los dividendos percibidos por una matriz provenientes de su filial gozan de un régimen fiscal particular para evitar la doble imposición económica de los dividendos. Se establece la exención de los dividendos en el seno

⁶¹⁵ En nuestra normativa interna el R.D. 671/1992, de Inversiones extranjeras en España, establece en su artículo 26 que una serie de actividades (juego, televisión, radio, transporte aéreo y actividades relacionadas con la defensa nacional) sólo podrán realizarse en España por no residentes de mediar la previa autorización de la Dirección General de Transacciones Exteriores.

de la matriz o la imputación de los impuestos pagados por la filial en el momento de calcular el impuesto de la matriz⁶¹⁶.

La cuestión que se plantea es si tal régimen será aplicable a los dividendos que perciba un establecimiento permanente que contiene en su activo una participación en el capital de la sociedad pagadora de los dividendos que permita considerarla como una filial.

Para algunos autores el objetivo del establecimiento de un régimen fiscal privilegiado en los grupos de sociedades consiste en que el gravamen sobre los beneficios sea exigido una sola vez a nivel de la filial cuya actividad ha generado los beneficios. Dicho objetivo debe mantenerse en el caso de que la participación se encuentre poseída por un establecimiento permanente ya que el impuesto sobre los beneficios ya ha sido exigido en el seno de la filial.

Además, no resulta aceptable que sea el Estado de residencia de la empresa quien deba evitar la doble imposición económica por los beneficios gravados en el seno de la filial y en el seno del establecimiento permanente.

Otros autores son de la opinión que no debe aplicarse el mismo tratamiento a los establecimientos permanentes que a las matrices que perciben dividendos de sus filiales. Su postura se

⁶¹⁶ En nuestro derecho se adopta esta última solución en el número 5 del artículo 24 de la Ley 61/1978.

basa en el hecho de que debe ser el Estado de residencia de la matriz quién deba sufrir la merma de recaudación y no el Estado de situación del establecimiento permanente.

Otra de las razones alegadas está basada en el reparto de los ingresos fiscales entre los Estados. En efecto, las pérdidas de ingresos fiscales consecuencia de la aplicación de regímenes especiales deben compensarse por el gravamen de los dividendos en el momento en que vuelvan a ser repartidos (impuesto exigido en la fuente sobre los dividendos, impuesto del accionista). Por el contrario, el Estado que concede el beneficio de este régimen a los establecimientos permanentes no se beneficia de estas contrapartidas recaudatorias.

Finalmente, si se aplicara el régimen de las sociedades matriz-filial a los dividendos percibidos por establecimientos permanentes, se privilegiaría fiscalmente a los establecimientos permanentes frente a las sociedades residentes del Estado en que se encuentran los establecimientos permanentes. Al repartir los beneficios la sociedad filial a la sociedad matriz, éstos deben tributar en la fuente en el Estado de residencia de la filial a tipos más favorables que en el supuesto general), sin embargo los beneficios que envía un establecimiento permanente a la empresa de la que depende no deben tributar ya que forman una única entidad jurídica. Si, además, se aplicara un régimen más favorable a los dividendos percibidos por el establecimiento permanente se violaría la neutralidad impositiva.

El Comité de Asuntos Fiscales no ha respondido a la cuestión de decidir si a los dividendos percibidos por la participación en el capital de sociedades filiales se les aplica el régimen de las relaciones matriz-filial.

Corresponde a las negociaciones de los Estados decidir cuál será el tratamiento previsto para los dividendos provenientes de filiales y percibidos por establecimientos permanentes dependientes de sociedades residentes de otros Estados.

Los Estados pueden introducir una modificación, sugerida por el Comité de Asuntos Fiscales, por lo que respecta a los números 2 y 4 del art.10 del Modelo de forma que el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente someta a gravamen en la fuente los dividendos pagados por sociedades residentes de este Estado a establecimientos permanentes de sociedades residentes en el otro Estado en las mismas condiciones que si hubieran sido percibidos directamente por el establecimiento permanente.

En el caso en el que los Estados no establezcan ningún acuerdo en el momento de celebrar el Convenio Internacional, que será el supuesto más frecuente, creemos que el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente podrá someter a gravamen los dividendos percibidos de acuerdo con su derecho interno, sin que el texto del Modelo de Convenio les obligue a adoptar ninguna norma destinada a evitar la doble imposición económica, de acuerdo con el número 2 del artículo 7 del Modelo de Convenio.

3) Retención en la fuente sobre los dividendos, intereses y cánones percibidos por un establecimiento permanente:

Hemos visto que los establecimientos permanentes pueden tener afectos en su activo bienes patrimoniales que pueden generar rentas del capital mobiliario (dividendos, intereses y cánones).

Estos dividendos, intereses y cánones se integran junto con los otros rendimientos en los beneficios imponibles del establecimiento permanente y quedan sometidos a gravamen en el Estado de situación de los establecimientos permanentes (número 2 del artículo 7 del Modelo).

En la generalidad de los Estados estos rendimientos del capital mobiliario quedan sometidos a gravamen en la fuente. Tal retención en la fuente resulta deducible posteriormente de la cuota a pagar por el impuesto debido por el sujeto pasivo receptor de los rendimientos del capital mobiliario.

Si los rendimientos del capital mobiliario son percibidos por un establecimiento permanente, el Estado no quedará obligado a aplicar los límites sobre las retenciones del capital mobiliario que únicamente se aplican cuando son percibidos por sociedades no personalistas residentes en el otro Estado contratante. Los límites al gravamen en la fuente sobre los rendimientos del capital mobiliario no se aplican si el receptor de los mismo es un establecimiento permanente, al no cumplir la

condición el establecimiento permanente de ser una persona jurídica residente en el otro Estado contratante.

Por lo tanto, el Estado de la fuente de las rentas del capital mobiliario en el que se encuentra el establecimiento permanente puede aplicar la misma retención que se practica a las empresas residentes de este Estado.

Si se aplicase una retención exclusivamente para los establecimientos permanentes residentes en el Estado de la fuente y no a las empresas residentes, entonces se violaría el principio de igualdad en el tratamiento de los establecimientos permanentes frente a las empresas residentes en el Estado de situación del establecimiento permanente.

Los Comentarios admiten la posibilidad de que los Estados puedan acordar otra solución para esta cuestión.

4) Extensión a los establecimientos permanentes de los Convenios de Doble Imposición celebrados con Estados terceros :

Si un establecimiento permanente situado en un determinado Estado (Estado A) dependiente de un establecimiento principal situado en otro Estado (Estado B) recibe dividendos, intereses y cánones provenientes de un Estado tercero (el Estado C), se puede plantear la pregunta de si afectan a este establecimiento permanente las cláusulas de los CDI celebrados entre el Estado

A y el Estado C.

Hemos contemplado este supuesto en el momento de examinar el tratamiento de los dividendos en el artículo 10 del Modelo de Convenio, epígrafe al cual nos remitimos⁶¹⁷.

**VI.A.3.c) Tratamiento de los establecimientos
permanentes dependientes de personas físicas :**

La segunda frase del número 3 del artículo 24 del Modelo de Convenio detalla las condiciones de aplicación del principio de igualdad de tratamiento entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia cuando deba aplicarse a personas físicas residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado contratante.

Para De la Villa⁶¹⁸, habida cuenta de la realidad económica actual, el supuesto se limita a los profesionales, pues es difícil, aun cuando cabe, desde luego, la posibilidad, que otras personas individuales puedan desarrollar actividades internacionales. En la inmensa mayoría de los casos se emplearán sociedades capitalistas para la práctica de inversiones internacionales.

⁶¹⁷ Se trata del epígrafe IV.D.1.d) 1) Supuesto en que las participaciones generadoras de los dividendos están vinculadas a un establecimiento permanente.

⁶¹⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.422.

De acuerdo con esta disposición el principio de igualdad en el tratamiento entre el establecimiento permanente y las empresas residentes "no obliga a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil y cargas familiares".

Esta medida tiene como objetivo esencial evitar que estas personas obtengan ventajas superiores a aquéllas percibidas por los residentes mediante la acumulación de deducciones y reducciones personales por cargas familiares que les fueran concedidas por un lado, en el Estado en el que residen como consecuencia de la aplicación de la ley interna y, por otro lado, en el otro Estado, en el Estado de situación del establecimiento permanente por aplicación del principio de igualdad de trato.

Como consecuencia de esta disposición, el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente puede, si así lo desea, conceder a las personas físicas que lo soliciten las deducciones personales en la proporción correspondiente al beneficio proveniente del establecimiento permanente sobre la renta total imponible en el otro Estado.

VI.A.4. Deducibilidad de los gastos pagados y de las deudas contraídas por una empresa residente de un Estado con un residente del otro Estado contratante :

En el número 4 del artículo 24 se contemplan dos cuestiones:

a) la determinación de los beneficios imponibles de una empresa de un Estado contratante que ha abonado intereses, cánones u otros gastos a un residente del otro Estado; y

b) la concreción del patrimonio imponible de una empresa que ha contraído sus deudas con un residente del otro Estado.

La voluntad del Comité de Asuntos Fiscales al introducir esta cláusula ha sido la de aplicar el principio de no discriminación a las empresas con vinculación en varios Estados⁶¹⁹. En este número se ha querido evitar la discriminación por razón de la residencia del sujeto activo de un derecho de crédito.

En efecto, este número intenta evitar una forma particular de discriminación consistente en el hecho de que en determinados países, la deducción de intereses, cánones y otros gastos, se admite sin cortapisa cuando el beneficiario es un residente, pero se encuentra limitada o incluso prohibida cuando el beneficiario

⁶¹⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.426.

es un no residente.

La misma situación puede presentarse en materia del impuesto sobre el patrimonio, por las deudas contraídas con un no residente⁶²⁰.

El propio número 4 contiene unas excepciones a estos principios, en las cuales no se admitirá la deducción en la empresa residente de los pagos efectuados a entidades no residentes.

Tales supuestos, anteriormente examinados, son aquellos en los que se ha rectificado la contabilización de los gastos por aplicación del principio de actuación en plena independencia de las empresas vinculadas contemplado en el número 1 del artículo 9, de la transformación, a efectos fiscales, de intereses en dividendos por aplicación de las normas de infracapitalización (párrafo 6 del artículo 11) y la corrección de los pagos por cánones cuando éstos sean considerados como excesivos (párrafo 4 del artículo 12).

⁶²⁰ Esta situación puede plantearse si existe en el Estado de la empresa deudora el impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas o sobre el patrimonio formado de activos afectos a actividades económicas o profesionales.

VI.A.5. La no discriminación por razón de la titularidad del capital de una empresa (párrafo 5 del artículo 24) :

Este número prohíbe a un Estado contratante tratar de forma menos favorable a una empresa residente cuyo capital está poseído o controlado en totalidad o en parte, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, que a las empresas residentes cuyo capital esté poseído únicamente por residentes del mismo Estado que la empresa.

El objetivo es equiparar el trato de las empresas cualquiera que sea el origen del capital de las mismas.

Sin embargo, no se extiende la prohibición de no discriminación al tratamiento de las personas que controlan el capital de la empresa que quedan amparados por el número 1 del artículo 24 que prohíbe la discriminación de los nacionales de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante por motivo de nacionalidad.

De la Villa destaca que el ámbito subjetivo de este número está delimitado por el hecho de que las empresas contempladas en este supuesto deben tener una base capitalista (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada) que pueda estar en manos de residentes de otros Estados ya sean éstas personas

físicas o personas jurídicas⁶²¹.

Las formas en las que puede materializarse el control vía titularidad de participaciones en el capital de la sociedad han sido analizadas en el momento de analizar el artículo 9 del Modelo de Convenio de 1992.

VI.A.6. Ámbito de aplicación del número 6 del artículo 24 del Modelo :

El número 6 del artículo 24 del Modelo precisa el ámbito de aplicación objetivo del artículo. Sirve este número para explicar a qué impuestos se aplica el artículo 24.

Los Comentarios al artículo 24 afirman que el ámbito de aplicación no está limitado por las disposiciones del artículo 2 (impuestos sobre la renta o sobre algunos elementos de la renta o del patrimonio o de algunos elementos del patrimonio). En consecuencia, el artículo se aplica a todos los impuestos percibidos por el Estado, sus subdivisiones políticas o sus colectividades locales cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Al referirse al sistema tributario español, De la Villa explica que el Modelo de Convenio al referirse a "taxation" o

⁶²¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.422.

"imposition"⁶²² no se refiere a las figuras jurídicas que, en el ámbito fiscal español se denominan "impuestos" en sentido estricto sino a cualquier gravamen que suponga el ejercicio de una potestad soberana por parte de uno de los Estados Contratantes.

En tal sentido habrán de comprenderse no sólo los impuestos sino también las contribuciones especiales, las tasas⁶²³ e

⁶²² En la versión española del Modelo de Convenio de 1977, efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1977, la traducción española optó por el término "impuestos" aun considerando el sentido limitado del término.

⁶²³ El art.26 de la Ley General Tributaria dice:
"1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

a) Que sean de solicitud o de recepción obligatoria por los administrados.

b) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y

c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o el gasto de la renta.

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que

incluso las exacciones parafiscales⁶²⁴.

Tampoco puede hacerse distinción entre los tributos de naturaleza estatal o local⁶²⁵.

Con la introducción del artículo 24 en cada uno de los Modelos de Convenio de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales ha querido mejorar la equidad en el tratamiento fiscal a nivel internacional de agentes económicos residentes en los diferentes

beneficien o afecten al sujeto pasivo.

La letra a) de este artículo 26 de la LGT fue modificada por la Disposición Adicional Primera de la Ley 8/89 de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril.

En materia de tasas y contribuciones especiales ver, entre otros:

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad*, Civitas REDF, 64/1989, pp.485 y ss.

MARTÍN QUERALT, J., *Tasas y precios públicos*, RHAL, 1989, n°57, pág.305.

ABAD FERNÁNDEZ, A. y otros, *Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1991.

AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

CORS MEYA, X., *Las tasas en el marco de un sistema tributario*, Civitas REDF, n°51, 1986, pp.325-340.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Contribuciones especiales*, en *Curso de Derecho Tributario*, 9ª edición, Madrid, 1993, pp.707-717.

LLAMAS LABELLA, M., *Las contribuciones especiales*, *Estudia Albortonia*, Bolonia, 1973.

ROVIRA MOLA, A., *El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa*, Civitas REDF, n°8, 1975.

⁶²⁴ VICENTE ARCHE-DOMINGO, F., *Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-1958*, RAP, 1959.

MATEO RODRÍGUEZ, L., *La tributación parafiscal*, Colegio universitario, León, 1978.

MARTÍN QUERALT, J., *Cuestiones polémicas sobre tasas y tributos parafiscales*, CISS Comunicación, n°26, pág.15.

⁶²⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., *op.cit.*, pág.424.

Estados contratantes.

Se han querido eliminar las discriminaciones en el tratamiento fiscal de los sujetos de las actividades económicas con vinculación con varios Estados, tanto si estos sujetos tienen como base jurídica a personas físicas, personas jurídicas o asociaciones de personas como si únicamente tienen como base una base económica como la de los establecimientos permanentes.

Estas medidas no se circunscriben a asegurar el tratamiento igualitario en el ámbito del impuesto sobre la renta y el patrimonio (ámbito objetivo general del Modelo de Convenio) sino que en este artículo el ámbito de aplicación específico se amplía incluyendo en él tanto la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio como cualquier otro impuesto cualquiera que sea el sujeto activo del mismo.

También se extiende el ámbito de aplicación a los otros pagos coactivos a las Administraciones Públicas exigidos con la fuerza del "imperium" de éstas (tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales).

VI.A.7. La cláusula de no discriminación en los CDI celebrados por España :

En la práctica totalidad de los CDI celebrados por España se introduce una cláusula de "no discriminación" inspirada en el

artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El CDI con Australia es el único de los CDI celebrados hasta el momento por España que carece de cláusula de no discriminación. En el Protocolo Adicional al CDI entre España y Australia se introduce una cláusula en la cual se subraya que en el caso de que Australia concluya posteriormente un Convenio con un tercer Estado incluyendo un artículo sobre no discriminación, Australia informará inmediatamente al Reino de España por escrito a través de los canales diplomáticos y entablará negociaciones con el mismo, a fin de disponer del mismo trato para el Reino de España que el que se haya dispuesto para otro Estado.

España y el otro Estado Contratante, en el momento de celebrar el CDI se inspiraron en el artículo 24 del Modelo de Convenio según la redacción vigente en aquel momento.

Por esta razón en numerosos CDI, inspirados en el Modelo de Convenio de 1963 y en el de 1977, se incluyó la definición de "nacionales" en el artículo sobre "no discriminación" (aunque ya hace décadas se inició la tendencia de incluir la definición de "nacional" en el artículo 3 "Definiciones generales", tal tendencia se consagró en el Modelo de Convenio de 1992). Estos CDI son: R.F.A., Austria, Bélgica, Brasil, Dinamarca, Finlandia, Francia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal y Suiza.

Todos los CDI que contienen una cláusula de "no discriminación" declaran la obligación para los Estados

Contratantes de aplicar el mismo tratamiento fiscal a los nacionales de un Estado contratante que a los nacionales del Estado que aplica las medidas y que se encuentra en las mismas condiciones.

Existen algunos CDI que introducen algunas precisiones sobre aplicación de este principio general:

-Así, en algunos CDI se incluye una cláusula en la cual se advierte que el principio de "no discriminación" no obliga a los Estados Contratantes a conceder a las personas físicas no residentes las normas deducciones y reducciones que se establecen para las personas físicas que sean residentes (Reino Unido, Filipinas, Irlanda y Corea) ;

-En otros CDI se incluye una disposición en la cual específicamente se declara que los nacionales de un Estado Contratante tienen derecho a las mismas reducciones impositivas por razones familiares que los nacionales del otro Estado Contratante (RFA, Francia, Marruecos, Suiza e India) ;

-Dado el criterio de nacionalidad utilizado por Estados Unidos como punto de conexión en materia de obligación personal de contribuir, se advierte en el artículo destinado a regular la "no discriminación" que "un nacional de los Estados Unidos que no sea residente de los Estados Unidos y un nacional de España que no sea residente de los Estados Unidos no están en las mismas "circunstancias" ;

-En el CDI con Noruega se incluye una cláusula en la cual se dispone que las normas sobre "no discriminación" no obligarán a Noruega a conceder a las personas de nacionalidad española las exenciones fiscales excepcionales destinadas a las personas de nacionalidad noruega y a las personas nacidas de padres noruegos en algunos artículos de la Ley Fiscal Noruega ;

-En el CDI con Polonia se incluye una cláusula según la cual las disposiciones sobre no discriminación no deberán interpretarse en el sentido de obligar al Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante beneficios concedidos a residentes de algún otro Estado Contratante en virtud de acuerdos celebrados con ese otro Estado.

-El art.6 del Protocolo al CDI con Filipinas, este Estado se reserva el derecho a limitar a sus nacionales el disfrute de incentivos fiscales.

La inmensa mayoría de CDI carecen de cláusulas destinadas a evitar la discriminación de los apátridas residentes de alguno de los Estados Contratantes. Únicamente aparece esta cláusula en los CDI con R.F.A., Bélgica, Checoslovaquia, Dinamarca, Francia, Reino Unido y Suecia.

Existen, también, CDI que carecen de regulación sobre la igualdad en la deducibilidad de gastos de las empresas para el cálculo del beneficio imponible (carecen de este tipo de cláusulas los CDI con Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia,

Japón y URSS).

El número 7 del Protocolo establece que las disposiciones de la legislación brasileña que no permiten que los cánones pagados por una Sociedad residente del Brasil a un residente de España que posea, por lo menos, el 50 por 100 del capital con derecho a voto de esa Sociedad, puedan ser deducidos para determinar la base imponible son compatibles con lo dispuesto en el artículo 24 del CDI.

Se reproducen en la mayoría de CDI las normas sobre equivalencia del tratamiento de los establecimientos permanentes y de las empresas residentes.

Sin embargo, aparecen algunas peculiaridades en los CDI sobre la equivalencia en el tratamiento de los establecimientos permanentes :

-En el CDI con Estados Unidos se establece que el artículo sobre "no discriminación" no impedirá la aplicación de la imposición sobre sucursales del art.14 del CDI.

-En el número 5 del Protocolo del CDI con Suecia se legitima la aplicación de ciertas diferencias en el tratamiento de los establecimientos permanentes de sociedades suecas en unas circunstancias muy particulares.

En los CDI con Austria e Irlanda no se introduce una

cláusula que extienda los efectos de la cláusula de no discriminación a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Por Canje de Notas entre el Gobierno de la R.F.A. y el Gobierno de España se establece que la cláusula de no discriminación se aplicará también a la tasa española exigible por la expedición de permisos de trabajo a personas de nacionalidad alemana o a cargo de ellas y a cualquier tasa alemana análoga que pueda exigirse a personas de nacionalidad no alemana o a cargo de ellas.

Lo que a sensu contrario puede significar que las otras tasas no se verán afectadas por el principio de "no discriminación".

En el número V del Protocolo al CDI con Polonia se excluye expresamente de la cláusula de no discriminación las tasas polacas devengadas por razón de la licencia de apertura de una Empresa.

VI.A.8. El Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes :

La Disposición Adicional Sexta de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introdujo en nuestro sistema tributario el Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, para hacer frente- según explica la Exposición de Motivos de la Ley- "a conocidos fenómenos de interposición societaria desde paraísos fiscales"⁶²⁶.

El hecho imponible del impuesto está constituido por la titularidad de un derecho de propiedad o la posesión en España, por cualquier título jurídico, por una entidad no residente, de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos.

Son sujetos pasivos, contribuyentes, las entidades no residentes titulares de un derecho de propiedad o poseedores en España por cualquier título de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos.

Están exentos del Impuesto :

-Los Estados e Instituciones públicas extranjeras y los

⁶²⁶ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes en Curso de Derecho Tributario, pp.353-355, pág.353.

Organismos Internacionales ;

-Las Entidades que fueran residentes, con anterioridad al 4 de agosto de 1990, en países con los que España tenga firmado Convenio para evitar la Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, respecto de los bienes inmuebles o derechos de goce o disfrute de que fuesen titulares con anterioridad a dicha fecha ;

-Las Entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la de inmuebles sujetos al Impuesto Especial ;

-Las Entidades que acrediten suficientemente ante la Administración tributaria el origen de los recursos invertidos en España y la personalidad de los titulares directos o indirectos del capital social, asumiendo el compromiso de notificar cualquier alteración o modificación y las causas de ésta a las autoridades competentes.

La cuota tributaria se obtiene por aplicación del tipo del 5 por ciento a la base imponible que es el valor catastral.

Al tratarse de un impuesto que tiene como objeto material el patrimonio de las entidades no residentes entra dentro del ámbito objetivo del art.2 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre renta y patrimonio.

La cuestión que puede plantearse es la de la compatibilidad de este impuesto con el contenido del número 1 del artículo 24 del Modelo de Convenio que, hemos visto, ha sido reproducido en la mayoría de CDI celebrados por España.

En efecto, el número 1 del artículo 24 prohíbe la discriminación en materia tributaria de los nacionales de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante, siempre y cuando se encuentren en las mismas circunstancias de hecho o de derecho, en especial en materia de residencia.

En el supuesto del Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes estamos ante un impuesto que se aplica únicamente a las entidades no residentes en España, a las entidades que no se han constituido conforme a las leyes españolas, que no tienen su domicilio social en España, y que, además, no tienen su sede de dirección efectiva en nuestro territorio.

No se aplica a las entidades residentes: las sociedades constituidas conforme a las leyes españolas o que tienen su domicilio social en España o que tienen su sede de dirección efectiva en nuestro territorio.

Al no encontrarse las sociedades residentes y las sociedades no residentes en la misma situación por causa de residencia

dispar, no cabe invocar la cláusula de no discriminación⁶²⁷.

Para analizar mejor la cuestión cabe señalar los antecedentes de este impuesto que se encuentran en el artículo 990D introduce por la Ley de Presupuestos francesa para 1983 que dispone "que las personas morales cuya sede esté situada fuera de Francia y que, directa o mediante persona interpuesta, posean uno o varios inmuebles situados en Francia o sean titulares de derechos reales relativos a dichos bienes son sujetos pasivos de un impuesto igual al 3% del valor venal de estos inmuebles"⁶²⁸.

La Cour de Cassation francesa declaró que un impuesto de este tipo constituía una violación del principio de no discriminación por razón de nacionalidad contenido en el CDI celebrado entre Francia y Suiza (similar a la cláusula del número 1 del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE).

La Administración fiscal sostuvo que, de acuerdo con esta cláusula, un Estado puede instituir dos regímenes fiscales distintos para los residentes y para los no residentes, estando únicamente prohibidas las discriminaciones entre personas que se encuentran en la misma situación y en este impuesto se exige en función del criterio de la sede de dirección que es un criterio

⁶²⁷ DE JUAN PEÑALOSA, J.L., Modelo..., pág.24.

⁶²⁸ TIXIER, G., *Commentaire n°806, Droit fiscal*, n°15, 1991, pp.652-656.

POUJADE, B., *Commentaire n°943, Droit fiscal*, n°19, 1989, pp.637-640.

que afecta a la residencia y no a la nacionalidad.

La Cour de Cassation sostuvo que a expresión "personas morales cuya sede de dirección está fuera de Francia" equivale sobre el plano jurídico al mismo resultado que el haber utilizado el criterio de la nacionalidad.

En efecto, de acuerdo con el art.26.2 del Modelo entre Francia y Suiza (equivalente al artículo 3.1.f) del Modelo de Convenio de 1992), el término "nacional" de un Estado Contratante designa "Todas las personas morales, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación de dicho Estado".

Es decir que la nacionalidad determina qué ordenamiento jurídico regula la constitución, organización y extinción de las personas jurídicas⁶²⁹.

El ordenamiento francés en la Ley de 24 de julio de 1966 sobre sociedades comerciales prevé que las sociedades cuya sede social esté situada en territorio francés queden sometidas a la ley francesa para su constitución, estructura, funcionamiento y liquidación y sean de nacionalidad francesa. Lo que significa que todas las sociedades de nacionalidad francesa, al tener su sede social en territorio francés, quedan excluidas del gravamen sobre los bienes inmuebles.

⁶²⁹ CALVO CARAVACA, A.L., *Curso de Derecho Intrernacional Privado. Parte especial*, pp.147-156.

A sensu contrario las sociedades cuya sede social está fuera de Francia no quedan sometidas a la ley francesa y no tienen nacionalidad francesa y quedarán, todas, obligadas por el impuesto.

Concluye la Cour de Cassation que la combinación de los textos legales hace que la utilización del criterio de la localización fuera de Francia de la sede de las sociedades implica que sean nacionales necesariamente de otro Estado y que se produzca, entonces, una discriminación.

En la actualidad el contenido del art.990 del CGI es similar al de la D.A. 6ª de la Ley 18/1991.

VI.B. El procedimiento amistoso (art.25 del Modelo de Convenio) :

El artículo 25 del Modelo de Convenio instituye un procedimiento amistoso para el arreglo de las dificultades planteadas por la aplicación del Convenio en sentido amplio.

En primer lugar, en los números 1 y 2 del artículo 25 se prevé que las autoridades competentes de los dos Estados deberán esforzarse en resolver, por vía de acuerdo amistoso, la situación de los contribuyentes que crean haber sufrido una imposición que no sea conforme con las disposiciones del Convenio.

Además, en el número 3 del artículo 25 se invita y habilita a las autoridades competentes de los dos Estados a resolver, siguiendo la misma vía, el procedimiento amistoso, los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio y, por otro lado, ponerse de acuerdo con el objetivo de eliminar la doble imposición en los casos no previstos por el Convenio.

Finalmente, el número 4, autoriza, para llevar a cabo este procedimiento, a las autoridades competentes a comunicarse directamente entre ellas, sin pasar por la vía diplomática y, si lo juzgan oportuno, celebrar un acuerdo en el seno de una comisión mixta creada especialmente a este efecto.

Se caracteriza, pues, el procedimiento amistoso del art.25 del Modelo por la amplitud y flexibilidad con la que está concebido⁶³⁰.

Los supuestos en que puede acudir a un procedimiento de tal índole, mediante la comunicación directa entre las Administraciones competentes, se enuncian taxativamente en el artículo, pero formulándose con tal amplitud que difícilmente se suscitarán problemas cuya resolución no puede intentarse mediante tal procedimiento⁶³¹.

⁶³⁰ PALAO TABOADA, C., El procedimiento amistoso en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, Hacienda Pública Española, n°16, pp.309-331, pág.310.

⁶³¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.434.

Dada la amplitud de los objetivos perseguidos por el artículo 25 del Modelo de Convenio, los rasgos que jurídicamente la configuran son "forzosamente muy genéricos"⁶³². Razón por la cual vamos a examinar, en primer lugar, cuáles son las características esenciales de este procedimiento.

Tras este análisis vamos a estudiar, en primer lugar, el mecanismo previsto en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo para el supuesto en que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del CDI.

En el número 3 del artículo 25 del Modelo se contempla la posibilidad de que las autoridades estatales competentes, mediante un acuerdo amistoso, resuelvan las dificultades, disipen las dudas o se pongan de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

VI.B.1. Características del procedimiento amistoso del artículo 25 del Modelo de Convenio :

Hemos visto que el procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 del Modelo de Convenio se caracteriza por la amplitud de sus objetivos.

⁶³² PALAO TABOADA, C., op.cit., pág.311.

No se trata de un procedimiento amistoso destinado únicamente a resolver casos concretos planteados por la aplicación del Convenio por particulares afectados por la aplicación del mismo, sino también cuestiones generales de interpretación o aplicación del Modelo de Convenio o, incluso, resolución de supuestos de doble imposición que no se encuentren contemplados por el Convenio⁶³³.

Tal amplitud de objetivos, hemos dicho, plantea cuestiones sobre la naturaleza del procedimiento.

VI.B.1.a) Heterogeneidad de los procedimientos :

Creemos que no es posible hablar de un mismo procedimiento, de un único procedimiento, en el artículo 25 del Modelo sino que es necesario considerar una dualidad de procedimientos.

Así, el procedimiento contemplado en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo está destinado a resolver el conflicto que se plantea cuando una persona privada considera que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para dicha persona una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio.

Por otro lado, el número 3 del artículo 25 introduce un mecanismo, distinto al de la vía diplomática ordinaria, para

⁶³³ PALAO TABOADA, C., op.cit., pág.311.

resolver los problemas surgidos para la aplicación del CDI : resolver las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación del Convenio e, incluso, resolver supuestos de doble imposición no contemplados en el CDI.

Se trata de dos procedimientos diferentes⁶³⁴.

En el primero de ellos, los números 1 y 2 del artículo 25, introducen una serie de obligaciones para los Estados y, correlativamente, unas facultades para los particulares.

Tales derechos de los particulares sirven de fundamento para iniciar el procedimiento destinado a modificar una situación que ya existe, que ya ha surgido y que necesita la actividad de los dos Estados Contratantes.

En este procedimiento existe ya un conflicto producido por la incorrecta aplicación, a juicio de un particular afectado, de las cláusulas del CDI. El inicio del mismo se produce por el ejercicio de un derecho reconocido por el CDI a los particulares.

El mecanismo previsto en el número 3 del artículo 25 del Modelo surge, como consecuencia de la propia iniciativa de los Estados que, voluntariamente, deciden celebrar negociaciones para resolver las dificultades y lagunas que hayan podido surgir de la aplicación del CDI que hubieran celebrado. No surge este

⁶³⁴ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pág.292, citando a VOGEL, K., op.cit., pág.1168.

procedimiento por el ejercicio de un derecho por el particular.

Su único origen posible reside en la voluntad de las Administraciones competentes de los Estados.

La finalidad de este procedimiento no es la de resolver una controversia que ya ha surgido sino establecer unas soluciones que puedan surgir en el futuro.

Podemos concluir, por lo tanto, que en el artículo 25 del Modelo no se incluye un único procedimiento sino que se incluyen dos, uno destinado a resolver los conflictos que pueden surgir, por iniciativa de un particular que considera que el contenido del CDI no ha sido aplicado de forma correcta y el otro, que se inicia, independientemente de la existencia o no de un conflicto, por la voluntad unilateral de las Administraciones fiscales con el objetivo de eliminar los conflictos que puedan surgir, aparecer en el futuro.

VI.B.1.b) Naturaleza jurídica de los procedimientos del art.25 del Modelo de Convenio:

Para Palao Taboada el procedimiento regulado en el art.25 del Modelo de Convenio puede calificarse como "una variedad del arbitraje internacional por una Comisión Mixta, en virtud de la cláusula compromisoria contenida en los Convenios internacionales de doble imposición. Como tal arbitraje, el fundamento de sus decisiones reside inmediatamente en la voluntad o compromiso de

aceptarlas, y sólo mediatamente, en su caso, en las normas internacionales que se aduzcan como motivación del laudo arbitral"⁶³⁵.

Para este autor se trata de una forma de "arbitraje de equidad", ya que tanto en el procedimiento amistoso del artículo 25 del Modelo como en el "arbitraje de equidad" la decisión se funda en la voluntad conforme de las partes de someter el conflicto a este procedimiento, acuerdo que en el procedimiento amistoso puede manifestarse tácitamente por la iniciación del procedimiento.

También es característico de ambas la influencia de la equidad como criterio de decisión.

Igualmente es común a las dos instituciones la flexibilidad y libertad en el procedimiento.

Finalmente, tanto en el Derecho interno como en el internacional, las partes pueden haber acordado de antemano someter a arbitraje.

No estamos de acuerdo con el autor sobre el carácter de arbitraje de equidad como naturaleza del procedimiento contemplado en el artículo 25.

⁶³⁵ PALAO TABOADA, C., *op.cit.*, pp.317-318.

En primer lugar, resulta necesario distinguir entre la fase del procedimiento que se celebre en el interior del Estado contratante que no tiene naturaleza de arbitraje y el procedimiento en la fase interestatal en que las dos partes son los dos Estados contratantes.

Siguiendo a De la Villa podemos afirmar que la fase interestatal no puede considerarse como un "arbitraje de equidad internacional"⁶³⁶.

Para llegar a esta conclusión resulta necesario estudiar qué tipo de diferencias intentan resolverse en el artículo 25.

En efecto, desde el punto de vista del Derecho Internacional público el arbitraje internacional constituye uno de los medios jurídicos de solución pacífica de diferencias entre Estados ⁶³⁷.

En las relaciones entre Estados se pueden presentar situaciones de crisis, diferencias, desacuerdos sobre un punto de derecho o de hecho, una contradicción de tesis jurídicas o de intereses entre personas⁶³⁸, como puede ser la aplicación de un CDI celebrado entre dos Estados. Las diferencias, sostiene Diez de Velasco, pueden ser jurídicas o políticas o mixtas.

⁶³⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.435.

⁶³⁷ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.660-666, pág.660.

⁶³⁸ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.651-652.

Son jurídicas, de acuerdo con Díez de Velasco, cuando son susceptibles de ser solucionadas aplicando el derecho vigente. Son políticas aquellas diferencias en las que sería necesario una modificación del derecho vigente. Son mixtas aquellas que reúnen a la vez un matiz político y una dimensión jurídica.

Estamos en el supuesto del artículo 25 del Modelo de Convenio ante diversos tipos de diferencias. Si se trata del procedimiento contemplado en los números 1 y 2 o ante el supuesto de resolución de dificultades o dudas que plantea la interpretación, nos hallamos ante una diferencia de tipo jurídico.

Si se trata del procedimiento contemplado en el número 3 para evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio, nos hallamos ante una diferencia de tipo político.

Por lo tanto, no es posible afirmar ya que nos hallamos ante un supuesto de arbitraje internacional en todos los casos previstos en el artículo 25, al ser éste un mecanismo de resolución de diferencias jurídicas y no políticas.

Consideramos que tanto para resolver las diferencias jurídicas como para resolver las diferencias políticas, el artículo 25 del Modelo se abstiene de utilizar el procedimiento del arbitraje internacional.

En el supuesto del procedimiento contemplado en los números

1 y 2 o ante el supuesto de resolución de dificultades o dudas que plantea la interpretación, en la fase interestatal, los Estados han asumido la obligación de resolver la cuestión planteada mediante la celebración de negociaciones y la búsqueda de un acuerdo entre las Autoridades competentes de los dos Estados. Sin embargo, ninguno de los dos Estados se ha obligado, se ha comprometido, a encontrar una solución a la cuestión planteada. Es posible que tras haber efectuado las negociaciones no se haya llegado a ninguna solución.

El hecho de que los Estados contratantes no elijan a un tercero, el árbitro o el Colegio arbitral para que busque una solución a la diferencia basada en Derecho Internacional, en este caso el CDI, y que este árbitro o Colegio arbitral no formule un laudo o sentencia arbitral obligatorio para ambas Partes nos permite afirmar que no nos hallamos ante un supuesto de "arbitraje internacional" en el procedimiento de los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo⁶³⁹.

Para De la Villa, la resolución de los supuestos constituye una transacción⁶⁴⁰.

Nosotros consideramos que los supuestos en los que tras la reclamación de un particular por la aplicación incorrecta del CDI, los Estados inician unas negociaciones destinadas a resolver

⁶³⁹ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.662.
DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.435.

⁶⁴⁰ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.436.

la controversia y llegan a una solución negociada (números 1 y 2 del Modelo de Convenio) en las que cada una de las partes cede en una porción de sus intereses, nos encontramos ante una transacción.

Se dan, entonces, todos los elementos del contrato de transacción: acuerdo entre las partes una vez surgido el conflicto y que resulta vinculante para cada una de ellas⁶⁴¹.

Hemos de advertir que la transacción es el resultado positivo de las negociaciones entre Estados una vez surgida la controversia pero es muy posible que la negociación no llegue a un resultado satisfactorio y no pueda producirse la transacción. Estamos aquí ante negociaciones destinadas a la celebración de un acuerdo.

Cuando los Estados inician negociaciones para llegar a un acuerdo que permita resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio, creemos que se realizan con el objetivo de alcanzar acuerdos posteriores entre las Partes acerca de la interpretación del Tratado o de la aplicación de sus disposiciones. Esto constituye la denominada

⁶⁴¹ LACRUZ BERDEJO, J.L., **Elementos de Derecho Civil II, Derecho de obligaciones, Volumen tercero**, 2ª edición, pp.545-572.

El art.1809 C.c. define el convenio transaccional indicando que la transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo, o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.

"interpretación auténtica" ⁶⁴².

Finalmente, en el supuesto de que los Estados efectúen negociaciones con el objetivo de tratar de evitar la doble imposición internacional en los supuestos que no han sido previstos por el Modelo de Convenio, nos hallamos ante un supuesto de negociación directa entre Estados para la resolución de diferencias políticas que no están reguladas por el Derecho internacional.

Estas negociaciones pueden conducir a acuerdos destinados a evitar la doble imposición en supuestos que no habían sido contemplados anteriormente.

En conclusión, podemos afirmar que el artículo 25 se caracteriza por introducir dos procedimientos sin obligación de llegar a un acuerdo. El primer procedimiento es iniciado por una persona que se considera perjudicada por la aplicación efectuada por los Estados contratantes del CDI y que está destinada a resolver tal controversia. El otro procedimiento, se inicia voluntariamente por los Estados, sin que exista previamente una controversia, está destinada a clarificar la interpretación y aplicación del Convenio y resolver supuestos de doble imposición en los casos en que no haya sido previamente previsto en los textos internacionales.

⁶⁴² DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.139.

La naturaleza jurídica de los frutos positivos de estas negociaciones puede ser diversos, así, podemos hallarnos ante una transacción entre Estados (en el caso de que hayan resuelto una controversia planteada por un particular por la aplicación de un CDI), unos acuerdos de interpretación auténtica del CDI (en el caso de clarificación de la interpretación y aplicación del Convenio) y acuerdo diplomático (en los casos en que no haya existido un acuerdo previo en textos internacionales).

VI.B.2. El procedimiento contemplado en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo :

Las reglas enunciadas en los números 1 y 2 prevén la posibilidad de eliminar la imposición que a juicio de un particular no fuera conforme al Convenio.

Así, el fin primordial de los CDI es evitar o suprimir la doble imposición jurídica. A tal fin, el CDI distribuye la potestad tributaria de los Estados para cada categoría de rentas y, en el caso de que, como consecuencia del ejercicio conjunto de dicha potestad tributaria de gravamen, se produzca doble imposición el art.23 del Modelo se encarga de suprimir la doble imposición mediante el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria.

No obstante, en la práctica sucede que, por diversas causas, se pueden generar supuestos de doble imposición jurídica que también deben ser evitados.

Con el fin de suprimir este tipo de doble imposición se han introducido los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo.

El contenido de este número 1 del artículo 25 del Modelo fue modificado por el Modelo de Convenio de 1977 para incluir el supuesto en que se produzca una discriminación por razón de nacionalidad en cuyo caso se permite que el nacional presuntamente discriminado se dirija a la autoridad competente del Estado del que es nacional.

Además, se introduce un plazo de tres años para incoar el procedimiento amistoso⁶⁴³.

A continuación, estudiaremos los supuesto en que será de aplicación el procedimiento contemplado en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo y las diversas fases del procedimiento.

VI.B.2.a) Supuestos de aplicación del procedimiento :

De acuerdo con el contenido del número 1 del artículo 25 del Modelo únicamente puede aplicarse si se produce una violación de las normas contenidas en el CDI.

El procedimiento contemplado se aplica, en la inmensa mayoría de los casos, cuando alguna de las medidas adoptadas por

⁶⁴³ FARRÉ ESPAÑOL, J.M., op.cit., pp.294-295.

los Estados contratantes produce una doble imposición, objetivo que, precisamente, el CDI quiere evitar.

Entre los casos más frecuentes en que puede discutirse la aplicación del CDI por los Estados Contratantes cabe destacar :

-supuestos en que la ignorancia de una situación de hecho del contribuyente ha provocado una aplicación incorrecta del Convenio como la determinación de la residencia (número 2 del artículo 4), la existencia o no de un establecimiento permanente (artículo 5) o el carácter temporal de una misión efectuada por un asalariado (número 2 del artículo 15);

-supuestos de conflicto sobre la cantidad de gastos de dirección y de administración generales imputables a un establecimiento permanente (número 3 del artículo 7) ;

-cálculo del gravamen en el Estado de la fuente, en el supuesto de que por la existencia de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo hubieran generado la transformación en beneficios de intereses y dividendos (artículo 9, número 6 del artículo 11 y número 4 del artículo 12).

En el caso de inclusión del número 2 del artículo 9 en el CDI efectivamente celebrado entre los Estados, los Estados quedan obligados por el Tratado Internacional no sólo a evitar la doble imposición jurídica internacional, sino también a evitar la doble imposición económica.

Los contribuyentes podrán en este supuesto solicitar la aplicación del procedimiento del artículo 25 del Modelo cuando consideren que las medidas adoptadas por las autoridades fiscales de los Estados conducen a un supuesto de doble imposición económica.

Finalmente, puede aplicarse el procedimiento amistoso cuando la medida adoptada atenta directamente contra una regla del Convenio. Este supuesto se da, por ejemplo, cuando un Estado Contratante que, según las normas del CDI, carece del poder de gravamen de una determinada renta que está concedida de forma exclusiva al otro Estado contratante y, sin embargo, el primer Estado somete a gravamen una renta que no puede gravar.

En el caso de inclusión del número 2 del artículo 9 en el CDI efectivamente celebrado entre los Estados, los Estados quedan obligados por el Tratado Intrernacional no sólo a evitar la doble imposición jurídica internacional sino también a evitar la doble imposición económica.

Los contribuyentes podrán en este supuesto solicitar la aplicación del procedimiento del artículo 25 del Modelo cuando consideren que las medidas adoptadas por las autoridades fiscales de los Estados conducen a un supuesto de doble imposición económica.

Podemos resumir diciendo que cualquier violación del contenido del CDI efectivamente celebrado o cualquier medida

adoptada por las Autoridades fiscales que pueda ir contra las disposiciones del CDI pueden ser impugnadas a través del procedimiento descrito en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio.

A continuación vamos a analizar las distintas fases del procedimiento.

VI.B.2.b) Fases del procedimiento amistoso :

Podemos distinguir dos fases esenciales dentro del procedimiento amistoso: la fase nacional y la fase interestatal.

1) La fase nacional :

En todos los Estados miembros de la OCDE, las normas procesales internas permiten al contribuyente que considere que las normas jurídico-tributarias han sido aplicadas de forma incorrecta por las Administraciones fiscales iniciar un procedimiento contencioso ante un órgano administrativo o del Poder Judicial, en defensa de sus intereses legítimos.

Cuando la imposición que se considere que no es conforme con el CDI resulta de la aplicación incorrecta del texto del CDI por ambos Estados contratantes, los contribuyentes deberán iniciar procedimientos contenciosos en los dos Estados con las dificultades que esto plantea (problemas de plazos, costes, divergencias en las soluciones...).

Así, el número 1 pone a disposición de los contribuyentes, sin quedar privados de los medios internos de defensa, de un procedimiento denominado amistoso porque en la segunda fase del procedimiento el arreglo del litigio se resuelve de forma amistosa entre las autoridades competentes de los Estados.

La introducción de una cláusula como la del apartado 1 del artículo 25 del Modelo en los CDI efectivamente celebrados, amplía los derechos del contribuyente, el cual puede elegir entre dos vías, que son compatibles entre sí, para la defensa de sus derechos e intereses legítimos, si estima que se ha violado el contenido del CDI.

Por un lado puede utilizar los medios creados por el Derecho interno para proteger sus derechos y, por otro lado, puede el contribuyente emplear el procedimiento previsto en los artículos 1 y 2 del artículo 25 del Modelo.

1.1) Inicio del procedimiento de los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo :

Los Comentarios al Modelo advierten que para iniciar el procedimiento es necesario únicamente que "las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes impliquen o puedan implicar una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio".

Estas medidas adoptadas no es necesario que hayan sido adoptadas efectivamente en el momento de iniciar el procedimiento sino que pueden representar un riesgo, no simplemente eventual sino probable.

No es necesario, tampoco, que las medidas hayan sido ya adoptadas y notificadas por las Autoridades competentes.

Las medidas adoptadas que pueden dar lugar al procedimiento amistoso pueden ser cualquier acto o decisión, de naturaleza legislativa o reglamentaria, y de ámbito general o particular que tengan como consecuencia directa y necesaria el gravamen que afecte al recurrente y que se establezca de forma contraria a las disposiciones del Convenio.

Se exigen dos requisitos de admisión de las solicitudes en el número 1 del artículo 25 :

-Las solicitudes de iniciación del procedimiento amistoso deben presentarse, en principio, a la Autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (designada normalmente en el artículo 3 del CDI) salvo en el caso en que el procedimiento sea iniciado por el contribuyente en el Estado del que sea nacional si estima que ha sufrido una discriminación por razón de nacionalidad (número 1 del artículo 24 del Modelo de Convenio). Esta obligación existe sea cual sea el Estado que haya incumplido el contenido del Modelo de Convenio ;

-Existe un plazo de tres años para iniciar el procedimiento amistoso que empiezan a contar desde la primera notificación de la medida que conlleva un gravamen que no resulte conforme con el CDI (medida introducida por el Modelo de Convenio de 1977).

No existe en el Modelo de Convenio ningún requisito en cuanto a la forma en que deben presentarse las reclamaciones. El Comité de Asuntos Fiscales sostiene que en el caso en que nada se diga, las reclamaciones puedan ser presentadas de la misma forma en que se presentan las reclamaciones en Derecho interno.

Por lo que respecta a la autoridad ante la cual debe iniciarse, el Comité de Asuntos Fiscales admite que los Estados, en el momento de celebrar el CDI, acuerden que puedan dirigirse las reclamaciones a las autoridades de cualquiera de los dos Estados Contratantes a elección del contribuyente.

1.2) Cómputo del plazo de tres años :

El plazo de tres años es un plazo final que opera como límite para el ejercicio del derecho a un procedimiento amistoso y sirve para proteger a las Administraciones tributarias contra reclamaciones muy tardías.

Es posible que los Estados acuerden no establecer ningún plazo, o que establezcan uno más largo, o más corto o que el mismo se ajuste al Derecho interno de los Estados.

Respecto a la cuestión de determinar cuándo se fija el plazo inicial para la contabiización del plazo de tres años desde "la primera notificación de la medida que conlleva un gravamen no conforme con las disposiciones del Convenio", el Comité de Asuntos Fiscales adopta el principio de que la expresión anterior debe entenderse de la forma más favorable para el contribuyente.

El hecho de aludir a la "primera notificación" significa que el contribuyente debe ser plenamente consciente y estar al tanto de las medidas o decisiones administrativas adoptadas, de modo que en ningún caso puede alegar indefensión o desconocimiento⁶⁴⁴.

Así, aunque la medida contraria se hubiera adoptado a través de una disposición de ámbito general (Orden, Decreto...), el plazo no comenzará a contar hasta que dicha disposición de ámbito general no se haya reflejado en una disposición particular cuyo destinatario sea el contribuyente y se le haya notificado.

Por lo tanto, en el caso de liquidación impositiva por parte de la Administración tributaria, el plazo no comenzará hasta la notificación de la misma al contribuyente.

Si el contribuyente debe efectuar él mismo una declaración-liquidación de la deuda tributaria siguiendo criterios administrativos que considera que no se ajustan a lo establecido

⁶⁴⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.437.

en el CDI, puede iniciar el procedimiento amistoso desde el momento en que presenta la declaración-liquidación.

Si el impuesto se recauda mediante retención en la fuente, el plazo no se inicia hasta el momento en que el sujeto no tiene conocimiento de la práctica de la retención.

Cuando la imposición no conforme con el Convenio resulta del efecto combinado de decisiones o medidas adoptadas en los dos Estados Contratantes el plazo no comienza a contar hasta la primera notificación de la decisión o de la medida más reciente.

1.3) La superposición de procedimientos :

Hemos visto que el procedimiento amistoso resulta compatible con los recursos previstos por el Derecho interno de los Estados Contratantes⁶⁴⁵, lo que puede dar lugar a los siguientes supuestos:

a) que el procedimiento amistoso se interponga previamente a los recursos establecidos en el Derecho interno ;

b) que se incoe con posterioridad a éstos ;

c) que se incoe simultáneamente a los recursos establecidos

⁶⁴⁵ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pp.438-439.

en el Derecho interno.

a) Si los recursos internos se plantean con posterioridad al procedimiento amistoso es muy posible que el plazo para plantear los primeros ya esté caducado, al ser los plazos establecidos en Derecho interno muy breves y "es inimaginable pensar en la resolución del procedimiento amistoso en plazo suficiente como para poder interponer aquéllos otros recursos"

⁶⁴⁶.

b) La incoación posterior del procedimiento amistoso puede presentar dificultades de caducidad (a pesar del plazo de caducidad de tres años), al hacerse, en plazo posterior, a los recursos internos, que, sumados los administrativos a los judiciales, pueden superar el plazo anterior.

c) En el supuesto de simultanear ambas instancias se resuelven los problemas de caducidad de las instancias pero queda en pie, lo mismo que en los demás supuestos, la cuestión fundamental de la relación entre el acuerdo adoptado en uno de tales procedimientos (interpuesto con arreglo al Derecho interno o en base al Convenio internacional) y las decisiones adoptadas en el otro. Esta cuestión será estudiada más adelante.

⁶⁴⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.438.

2) Fases del procedimiento amistoso :

El procedimiento amistoso contiene dos fases: la fase nacional y la fase interestatal.

La fase nacional se desarrolla ante la Autoridad competente del Estado de la fuente o la Autoridad competente del Estado del que el contribuyente sea nacional. Esta fase es siempre obligatoria.

La fase interestatal se desarrolla ante las Autoridades tributarias competentes de ambos Estados Contratantes. Esta fase puede no llegar a producirse en la práctica.

2.1) Fase nacional :

Según lo dispuesto en el número 1 del artículo 25 del Modelo, el contribuyente tiene derecho a dirigirse a las Autoridades competentes del Estado Contratante del que es residente en el caso general de violación de las normas del CDI o de las Autoridades del Estado Contratante del que es nacional en el caso de discriminación por razón de nacionalidad.

En esta primera fase del procedimiento amistoso el procedimiento se desarrolla exclusivamente entre el contribuyente y la Autoridad competente del Estado de residencia o del Estado de la nacionalidad.

Tales Autoridades tienen la obligación jurídica de estudiar la cuestión planteada por el contribuyente y resolver sobre la cuestión.

Si la Autoridad competente reconoce que la reclamación tiene fundamento y considera que el gravamen recurrido es imputable total o parcialmente a una medida adoptada en el Estado de residencia del contribuyente, deberá dar, lo antes posible, satisfacción al recurrente procediendo a los ajustes o deducciones que le parezcan justificados.

En este supuesto, la cuestión puede resolverse sin llegar a la fase interestatal del procedimiento amistoso.

De la Villa se cuestiona cuál es el valor jurídico de la resolución adoptada por la Autoridad competente en el procedimiento amistoso.

¿Qué valor tiene la resolución de la Autoridad competente respecto de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales contempladas en el Derecho interno del Estado?

Para De la Villa resulta de "difícil fundamentación jurídica y aceptación práctica" otorgar prioridad y plena validez a estas resoluciones frente a las de cualquier órgano del Estado (administrativo o jurisdiccional).

Se podría discutir la legalidad y la no arbitrariedad de una

medida de este tipo.

El autor califica la resolución del expediente de acuerdo con el procedimiento del artículo 25 como "un tipo de resolución administrativa "sui generis" ".

En el caso de que se interponga el procedimiento amistoso con anterioridad a los procedimientos de recurso internos no podrán producirse colisión entre resoluciones al caducar el derecho de reclamar ante los órganos internos con anterioridad a la resolución del procedimiento amistoso.

Si el procedimiento amistoso se plantea con posterioridad o, al mismo tiempo en que se plantea el procedimiento de revisión interno, se pueden producir conflictos entre ambos tipos de resoluciones.

Si las decisiones de uno y otro expediente coinciden, por ser ambas favorables o contrarias, no se planteará ningún problema.

En el caso en que las decisiones sean diferentes se plantea con toda su crudeza la cuestión de saber cuál de las dos tiene primacía sobre la otra.

Resultará muy difícil que ambas resoluciones sean adoptadas al mismo tiempo, por lo que si la primera es favorable al contribuyente, éste desistirá de la otra instancia, la que

todavía no ha formulado la resolución. De esta manera se evitará un posible conflicto de soluciones.

El problema fundamental se plantea si la solución de Derecho interno es desfavorable para el contribuyente mientras que la solución adoptada en aplicación del procedimiento amistoso tiene sentido favorable para el contribuyente.

Sostiene la doctrina que, en principio, si la Constitución o norma jurídica superior decalara el valor superior de las disposiciones adoptadas en la vía internacional sobre la vía interna se concede prevalencia a la vía del procedimiento amistoso.

Esta solución plantea problemas por lo que respecta al principio de separación de poderes entre el Poder ejecutivo, representado por la Administración tributaria, y el Poder judicial, si la resolución de Derecho interno es jurisdiccional.

También pueden plantearse problemas en relación con el principio de igualdad si el Estado no adopta en todos los supuestos idénticos en los que se plantea la cuestión las mismas soluciones.

Una vez analizada la posible solución del problema de violación del contenido del CDI en la fase nacional, analizaremos la posible solución en la fase interestatal, entre los representantes de los dos Estados.

2.2) Fase interestatal :

Si, tras el análisis del supuesto que afecta al contribuyente, la autoridad competente estima que el gravamen objeto de revisión es resultado, total o parcial de una medida adoptada en el otro Estado, tiene no sólo el derecho sino también la obligación de poner en marcha el procedimiento amistoso propiamente dicho.

En esta fase interestatal intervendrán representantes de los dos Estados contratantes pero no intervendrá el particular que ha iniciado el procedimiento, de ahí la denominación escogida de "fase interestatal".

El número 2 del artículo 25 del Modelo obliga a los Estados a entablar negociaciones para resolver la cuestión planteada. Sin embargo, no existe obligación de los Estados de llegar a un acuerdo.

Las Autoridades tributarias actúan como órganos del Estado y efectúan así negociaciones en nombre del Estado.

Se ha producido, aquí, el fenómeno de Derecho internacional conocido como "desdoblamiento funcional": existen unos órganos internos, los miembros de las Administraciones tributarias designados que ejercen a la vez funciones internas, como el estudio del supuesto iniciado por el contribuyente que da lugar al procedimiento amistoso y que tras haber asumido tal cuestión

como propia, ejercen funciones externas, en relación con otros Estados, para resolver la cuestión planteada⁶⁴⁷.

En este supuesto, no nos encontramos ante los Órganos a los que en la mayoría de Estados les compete la gestión de las relaciones internacionales (Jefe del Estado, Jefe del Gobierno, Ministro de Asuntos Exteriores y Agentes Diplomáticos y Consulares) sino otros Órganos, los representantes de las Autoridades fiscales, cuya actuación se fundamenta en el CDI celebrado entre los Estados⁶⁴⁸.

Las Autoridades de los Estados tienen una obligación de negociar de una forma "diligente" según afirman los Comentarios pero no tienen una obligación de "resultado", de llegar a un acuerdo amistoso.

Dada la ausencia de obligación de que las negociaciones conduzcan a un acuerdo entre las partes no estamos ante un arbitraje internacional, como dijimos ya anteriormente, sino ante unas negociaciones que tienen una naturaleza mixta jurídico-política.

Tienen un carácter político al carecer estas negociaciones de la obligación de llegar a un acuerdo sobre la cuestión planteada.

⁶⁴⁷ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.196.

⁶⁴⁸ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.109-112.

Tienen un carácter jurídico estas negociaciones al estar basadas, en primer lugar, en la normativa tanto interna como del CDI celebrado entre los Estados.

La solución obtenida tras el desarrollo de las negociaciones diplomáticas entre las Autoridades, lógicamente, debe ser una solución de compromiso que intente llegar a una solución equilibrada para ambas partes que dé por acabado el procedimiento amistoso. El hecho de que la solución esté basado en el acuerdo entre las partes ante un determinado conflicto nos aproximan esta figura a la de la transacción, como ha sostenido De la Villa.

La última frase del número 2 establece que el acuerdo se aplica independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes. Esta disposición tiene por objeto permitir a los Estados cuyo derecho interno prevé unos plazos en materia de rectificación de imposición y de devolución del impuesto, aplicar un acuerdo a pesar de la existencia de estos plazos.

Es posible que las disposiciones constitucionales de algunos Estados no permitan que la decisión celebrada entre los Estados puede vulnerar alguna de los plazos fijados por la normativa interna para la resolución de controversias.

Los Comentarios proponen que en estos supuestos los Estados introduzcan en los CDI que, efectivamente celebren, cláusulas que

estén coordinadas con la normativa interna de los Estados.

Al igual que sucedía en la fase nacional, se plantea la cuestión en la fase interestatal del valor jurídico de las decisiones adoptadas por las Autoridades de los Estados.

La respuesta a esta cuestión debe partir de la consideración del acuerdo celebrado entre Estados como una transacción celebrada por los Órganos de representación del Estado y fundamentada en un Acuerdo Internacional.

El procedimiento amistoso constituye así una instancia especial, de naturaleza interestatal, legitimado por una norma jurídica, el CDI, de valor superior a las leyes internas.

Dado su carácter transaccional, una vez celebrado el Acuerdo se extinguen los procedimientos de revisión, tanto administrativos como jurisdiccionales.

En el supuesto más conflictivo que puede presentarse el de existencia de una sentencia firme de un Tribunal interno en un determinado sentido y un acuerdo posterior de los representantes de los Estados.

Para la mayoría de los autores, el acuerdo de los Estados prevalece sobre las sentencias firmes de Tribunales internos⁶⁴⁹.

⁶⁴⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.442.
PALAO TABOADA, C., op.cit., pág.329. El autor cita doctrina europea para apoyar su tesis.

Algunos autores fundamentan esta superioridad en el carácter del acuerdo amistoso como "interpretación auténtica". Nosotros no coincidimos con esta tesis, ya que una interpretación auténtica realizada por las partes se formaliza, generalmente, mediante Canje de Notas o Protocolo Adicional y, además, tiene una vocación de generalidad mientras que el acuerdo diplomático entre Estados, frecuentemente, se mantiene en secreto y existe con vocación de resolver únicamente un supuesto concreto.

Otros autores alegan la superioridad del Derecho internacional frente al Derecho interno como fundamento de la preferencia del acuerdo entre Estados sobre las sentencias jurisdiccionales firmes.

Tampoco estamos de acuerdo con esta teoría ya que el Derecho internacional contenido en los CDI pasa a formar parte, a integrar el ordenamiento jurídico del Estado que luego será empleado por Jueces y Tribunales para resolver la cuestión litigiosa. En el momento de adoptar la decisión, la resolución judicial, Jueces y Tribunales ya son conscientes de la superioridad del Derecho de origen internacional sobre el Derecho de origen interno.

Somos partidarios de la opinión formulada por Palao Taboada

STUDER, W., *Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen*, Bull.for Int.Fiscal Doc., vol.XXV (1971), pp.92 y siguientes.

BÜHLER, O., *Prinzipien den Internationalen Steuerrechts*, Amsterdam, 1964, pp.65 y ss.

según la cual la propia institución del procedimiento amistoso contenida en los Convenios de doble imposición supone la posibilidad de contradicción entre sus acuerdos y las resoluciones judiciales internas y, por tanto, necesariamente la prioridad de aquéllos sobre éstas.

En el momento de introducir el artículo 25 en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992, el Comité de Asuntos Fiscales era consciente de la posibilidad de aparición de diferencias entre las resoluciones adoptadas de mutuo acuerdo por los Estados y las resoluciones formuladas por órganos administrativos y judiciales internos y estimó implícitamente que los acuerdos entre Estados tenían un valor preferente sobre las resoluciones de origen interno.

Podemos concluir que el procedimiento amistoso previsto en los números 1 y 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio permite que el particular que considere que alguna de las medidas adoptadas por las Autoridades fiscales de alguno de los Estados contratantes ha violado el contenido del CDI efectivamente celebrado pueda ver satisfechos sus deseos e intereses legítimos por una vía autónoma respecto a las vías administrativas o judiciales contempladas en el Derecho interno de los Estados.

El procedimiento que se inicia tiene dos fases, una primera fase a nivel nacional ante el Estado de residencia o de nacionalidad y otra fase de ámbito interestatal entre ambos Estados Contratantes.

Es posible, aunque no obligatorio, que en alguna de estas fases sucesivas se adopte una solución mediante acuerdo unilateral del Estado o mediante transacción entre los dos Estados Contratantes.

Dichas resoluciones tendrán en todo caso valor superior a las resoluciones administrativas o judiciales obtenidas por el desarrollo de los procedimientos de Derecho interno.

VI.B.3. Acuerdos entre Estados del número 3 del artículo 25 del Modelo de Convenio :

El número 3 del artículo 25 describe unas modalidades de procedimiento amistoso que se desarrollan únicamente en una fase interestatal y que no tienen como finalidad obtener la solución de una controversia.

Así, los Estados pueden, por su propia iniciativa, y por mediación de sus Autoridades competentes celebrar acuerdos con el objetivo de resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio.

Además, los Estados pueden ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Se trata, por lo tanto, de dos tipos de facultades diferentes que vamos a analizar, a continuación, de forma

separada.

1) Resolución de las dificultades de interpretación :

La primera frase del número 3 del artículo 25 del Modelo autoriza a las Autoridades competentes de los Estados a realizar negociaciones con el objetivo de resolver las dificultades de interpretación o de aplicación de los CDI.

Se intenta de esta forma eliminar las dificultades que con un ámbito general afectan la interpretación o la aplicación de los CDI.

A título de ejemplo, el Comité de Asuntos Fiscales sugiere a los Estados que efectúen negociaciones destinadas a resolver las cuestiones siguientes :

-Pueden completar o precisar el sentido de los términos definidos en el CDI de forma incompleta o ambigua ;

-Subsanar, sin modificar el equilibrio ni la substancia del CDI, las dificultades que pudieran surgir como consecuencia de la modificación de la legislación tributaria de un Estado ;

-Determinar en qué condiciones los intereses pueden ser asimilados a dividendos por aplicación de las reglas de infracapitalización del Estado del prestatario y beneficiarse, en el Estado de residencia del prestamista, de una reducción

impositiva en las mismas condiciones que los dividendos (por ejemplo, la reducción impositiva consecuencia de la aplicación del régimen matriz-filial).

El número 3 del artículo 25 establece este poder para llegar a acuerdos a las "autoridades competentes de los Estados contratantes" que, en la inmensa mayoría de casos, han sido designados previamente en la letra e) del número 1 del artículo 3 del Modelo de Convenio.

Generalmente, se trata del Ministro de Hacienda o sus representantes autorizados, aunque también puede tratarse del Ministro de Asuntos Exteriores o similares.

Tanto para la doctrina⁶⁵⁰ como para el Comité de Asuntos Fiscales los acuerdos a los cuales llegan las autoridades de los Estados sobre interpretación y aplicación de los CDI pueden considerarse como una interpretación auténtica del Convenio de efectos vinculantes.

Si un acuerdo entre los Estados para resolver un conflicto particular, hemos visto, resulta vinculante para las Autoridades de los Estados, con mayor razón un acuerdo que nace con una voluntad de generalidad sobre interpretación o aplicación del CDI debe tener un valor vinculante para las Autoridades de los dos Estados que han celebrado el Acuerdo.

⁶⁵⁰

DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.444.

Así, los Acuerdos amistosos que resuelven dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones tributarias mientras las Autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso.

2) La resolución de supuestos no previstos en el Modelo de Convenio (número 3 del artículo 25) :

La segunda frase del número 3 del artículo 25 reconoce al procedimiento amistoso incluido en el Modelo de Convenio la capacidad para ser la vía por medio de la cual las Autoridades tributarias competentes puedan evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Se trata de la función de integrar las lagunas legales que pudieran surgir en la aplicación práctica del CDI como consecuencia del carácter esquemático y concreto del mismo⁶⁵¹.

El procedimiento amistoso tiene vocación de, está llamado a, servir de medio para eliminar efectivamente una doble imposición que pudiera producirse, como en el supuesto de que un residente de un Estado tercero tuviera un establecimiento permanente en cada uno de los Estados contratantes.

Para poder resolver las cuestiones planteadas por las

⁶⁵¹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.445.

lagunas legales es frecuente en los sistemas jurídicos el empleo de la analogía y de la equidad⁶⁵².

Sin embargo, en algunos Estados, no resulta admitido ni legal ni jurisprudencialmente el recurso a la analogía ni a la equidad, en virtud del principio de legalidad⁶⁵³.

⁶⁵² DIEZ PICAZO, L., *Sistema de Derecho Civil, Volumen I*, 8ª edición, Tecnos, Madrid, 1992, pp.182-189.

⁶⁵³ En nuestro Derecho ver art.24 LGT. Tras la reforma introducida por la Ley 25/1995 de 20 de julio, este artículo tiene la siguiente redacción:

"1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

ESEVERRI afirma en *La Reforma de la Ley General...*, op.cit., pp.25-38 que "como sucedía en su primitiva redacción, en que la forma de combatir el fraude de ley es a través de la analogía entendido el término en su significado de interpretación extensiva y que el fraude de ley se manifiesta cuando existe el propósito de eludir el pago del tributo amparándose en normas de cobertura que producen un resultado equivalente al diseñado en la norma defraudada".

"La nueva redacción dada al art.24.1 LGT concibe el fraude de ley en su concepción más clásica como la ejecución de actos, hechos o negocios jurídicos amparándose en el texto de una norma que se ha dictado con finalidad distinta tratando de eludir de esta manera la aplicación de otra norma y todo, con el fin de evitar el pago de un tributo. Para combatir estos comportamientos la Ley General Tributaria sigue admitiendo de forma excepcional la analogía y después de prohibirla en el ámbito de los tributos para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible (art.23.3 No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.) a ellas acude, sin embargo, cuando se pretendan reprimir las actuaciones realizadas en fraude de ley.

Así las cosas, la misma crítica que fuera realizada a propósito del texto legal nacido en el año 1963 cabe hacerla ahora con la modificación que se nos presenta, en el sentido de que la lucha contra el fraude no se produce a través de la aplicación de la analogía, entendida ésta en un sentido de analogía legis, sino permitiendo la interpretación extensiva pues ésto es lo que quiere decir el texto legal cuando determina que

En el supuesto en que los Estados no puedan recurrir al empleo de la analogía ni de la equidad para completar las lagunas legales que aparecen en la aplicación de los CDI, deberán formalizar los acuerdos a los que lleguen mediante las formas en que se manifiesta la voluntad de los Estados en el ámbito internacional, mediante Protocolos adicionales a los CDI ya celebrados o mediante Canjes de Notas.

Para transformar estos Acuerdos en normas jurídicas será necesario seguir las formalidades y procedimientos previstos en los textos constitucionales⁶⁵⁴.

Si se admite el recurso a la analogía y a la equidad en los sistemas jurídico-tributarios de los Estados Contratantes, las Autoridades competentes pueden emplear estas técnicas, de forma que puedan resolverse las lagunas existentes.

Las soluciones de las lagunas legales existentes deben quedar siempre subordinadas al contexto del CDI.

para evitar el fraude de ley hay que interpretar por extensión los términos estrictos del hecho imponible con el fin de que, al supuesto enjuiciado, le sea de aplicación la norma que se intentó defraudar, sin que tal proceder pueda ser tenido por contrario al Derecho tributario. Repárese en que este modo de actuar no supone, en modo alguno, acudir a la analogía cuya esencia estriba en aplicar una norma a un supuesto de hecho semejante, en defecto de norma expresa aplicable a éste, y lo que está ordenando el artículo 24 LGT es, en síntesis, la aplicación de una norma que se ha querido evitar en sustitución de otra que fue utilizada para eludir el pago de un tributo".

FERREIRO LAPATZA, J.J., *op.cit.*, pp.103-105.

⁶⁵⁴ DIEZ DE VELASCO, M., *op.cit.*, pp.139, 106-115.

VI.B.4) Desarrollo del procedimiento (número 4 del artículo 25 del Modelo) :

El número 4 del artículo 25 del Modelo describe las formas materiales en las que pueden desarrollarse las negociaciones entre los representantes de los Estados, tanto en el supuesto de controversias particulares amparadas en el número 2 como de las cuestiones generales relativas a la interpretación o aplicación del CDI contempladas en el número 3 pero no en la fase nacional del procedimiento (número 1).

Además de utilizar la vía diplomática (utilizando como representantes a los funcionarios del cuerpo diplomático), las Autoridades competentes pueden relacionarse entre sí directamente.

La forma en la que puede efectuarse la negociación es muy flexible :

-Puede hacerse a distancia, utilizando los medios adecuados que la tecnología moderna ha puesto al servicio de la comunicación (teléfono, telex, telefax, correo electrónico...);

-Pueden mantenerse conversaciones orales presenciales. Tales conversaciones pueden realizarse individualmente o en el seno de Comisiones creadas ad hoc para la resolución de la cuestión planteada.

Así, cuando se considera que el acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las Autoridades competentes de los Estados contratantes.

Serán las autoridades competentes de cada Estado las que decidan el número de miembros así como las reglas de procedimiento de esta entidad.

El Comité de Asuntos Fiscales destaca que en el caso en que se trata de resolver una cuestión planteada a un particular es necesario garantizar a éste: el derecho a formular las alegaciones que estime oportunas y el derecho a tener asistencia letrada. Sin embargo, el Comité se muestra reacio a conceder al contribuyente o a sus asistentes el derecho de examinar el expediente de la cuestión.

En resumen, puede afirmarse que la nota básica de la forma de realizar las negociaciones interestatales es la flexibilidad del procedimiento, la cual puede generar una mayor rapidez en la resolución del mismo y una mayor capacidad de resolver expedientes.

A lo largo de este epígrafe hemos podido comprobar cómo el procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 del Modelo tiene el objetivo fundamental de facilitar la aplicación del CDI una vez este ha sido ya aprobado y ratificado, es decir, cuando

forma ya parte del ordenamiento jurídico de los dos Estados contratantes.

La aplicación del CDI efectivamente celebrado puede, tal y como sucede en numerosas normas jurídicas, plantear dificultades en el momento concreto de aplicación o de interpretación de una norma.

Estas dificultades pueden surgir en un supuesto concreto y pueden implicar un conflicto de intereses que afecte a los intereses de un particular. Este particular, merced al procedimiento definido en los números 1 y 2 del artículo 25, puede solicitar de las autoridades competentes su actuación destinada a ver satisfechos sus deseos, independientemente de los recursos administrativos o judiciales del Derecho interno de los Estados contratantes. Tal procedimiento comporta una fase nacional ante las Autoridades competentes del Estado que puede conducir a una resolución que satisfaga los intereses del particular y que se impone sobre cualquier decisión judicial o administrativa sobre el mismo supuesto.

En el caso de que no pueda llegarse, tras la fase nacional, a una decisión que satisfaga los intereses del particular, se inicia una fase interestatal entre las Autoridades competentes de los dos Estados Contratantes que pueden dar como resultado un acuerdo diplomático que resuelva la cuestión planteada, aunque no existe obligación alguna de llegar a un acuerdo.

Hemos visto, anteriormente, que sí existe esta obligación en el Convenio europeo sobre supresión de la doble imposición económica en el caso de corrección de beneficios.

También se contempla en el número 3 del artículo 25 la posibilidad de que las Autoridades de los Estados celebren, por propia iniciativa, negociaciones destinadas a resolver las dudas que pudieran aparecer como consecuencia de la aplicación y la interpretación del Modelo de Convenio. Este mecanismo puede dar lugar a la formalización de Protocolos y Canjes de Notas destinadas a expresar la interpretación auténtica de algunos aspectos de los CDI.

Finalmente, el número 4 del artículo 25 proclama la libertad formal para el desarrollo de las negociaciones entre las Autoridades Competentes que pueden realizarse, si así lo desean, los representantes de los Estados, mediante Comisiones paritarias.

VI.B.5. El procedimiento de acuerdo amistoso en los CDI celebrados por España :

Los Convenios de Doble Imposición celebrados por España recogen un artículo destinado a regular el procedimiento amistoso inspirado en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992.

En todos los CDI puede el contribuyente reclamar ante la

Autoridad Competente del Estado en el que reside la aplicación correcta del contenido del CDI.

Se extiende la legitimidad para recibir las reclamaciones a la Autoridad Competente de la que el contribuyente es nacional en los siguientes CDI en el caso de aplicación de la cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad: CDI con Bulgaria, China, Argentina, Polonia, Hungría, Luxemburgo, URSS, Ecuador, Filipinas, Méjico, Irlanda, India y Corea;

El CDI con Marruecos prevé que la Autoridad del Estado de residencia ante la cual se reclama debe resolver la reclamación en el plazo de seis meses. En el caso de no resolver la reclamación en tal plazo, el contribuyente puede acudir a la Autoridad del otro Estado.

Son numerosos los CDI que fijan un período para efectuar la reclamación:

-los de Bélgica, Canadá, Italia, Portugal, Filipinas y Rumania lo fijan en un período de dos años ;

-los de Australia, Bulgaria, China, Argentina, Luxemburgo, Hungría, URSS, Ecuador, Méjico, Corea, India, Irlanda, Polonia y Suecia fijan un plazo de tres años ;

-el de Estados Unidos fija un plazo de cinco años.

En ninguno de los CDI celebrados por España, salvo el celebrado con Suecia, India, China, Estados Unidos y Argentina se introduce, en el momento de regular el procedimiento interestatal, la cláusula que establece que éste podrá desarrollarse "independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes".

La no inclusión de esta cláusula corresponde a una Reserva formulada por España y por otros Estados que considera que "la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas derivadas de un acuerdo amistoso deben estar relacionadas con el plazo previsto en su legislación".

Salvo los Convenios con Bélgica y Canadá, que exigen un escrito razonado justificando la interposición de la reclamación, ningún otro impone tales requisitos formales.

En la letra d) del Protocolo al CDI con Italia se da una interpretación de la expresión "independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional" que implica que las vías de reclamación no puede superponerse a los recursos internos a los que debe acudirse previamente.

**VI.C. El intercambio de información entre Estados
(artículo 26 del Modelo de Convenio) :**

La complejidad técnica de todo sistema tributario moderno, junto al principio de justicia fiscal exigen la presencia de un amplio abanico de deberes y obligaciones de los sujetos pasivos de los tributos, accesorios al deber de pago del tributo, y de terceros que mantienen relaciones económicas y financieras con aquellos sujetos pasivos.

Correlativamente, en todos los Estados se han ampliado las facultades, poderes y potestades de las Administraciones tributarias.

Uno de los elementos más importantes para hacer efectivo el sistema tributario diseñado por el legislador lo constituye la recepción por la Administración tributaria de informaciones de contenido económico y personal con transcendencia tributaria de forma espontánea o previo requerimiento a la Administración tributaria.

También se regula, correlativamente, el derecho de la Administración tributaria a exigir de sujetos pasivos y terceros toda la información necesaria para la aplicación concreta y efectiva del ordenamiento jurídico-tributario.

Aparecen, así, normas tributarias que obligan a los sujetos pasivos de los tributos y a los terceros que se relacionan

económica o financieramente con los primeros, a suministrar información a la Administración tributaria⁶⁵⁵.

Con el desarrollo de las relaciones económicas en un ámbito internacional la cuestión del suministro de información a las Administraciones tributarias ha ampliado su ámbito; las Administraciones tributarias precisan, para hacer efectivos los sistemas tributarios, información de hechos y actividades económicas realizados en otros Estados.

En efecto, la creciente globalización de la actividad económica, la liberalización de los intercambios de bienes y servicios y la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación entre los distintos Estados para hacer efectivas las obligaciones tributarias en ellas exigidos⁶⁵⁶.

La asistencia mutua, el intercambio de información entre

⁶⁵⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, 1993.

CASADO OLLERO, G., *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*, HPE, n°68, 1981, pág.157.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información*, pp.485-509, Civitas REDF, septiembre-diciembre 1990.

⁶⁵⁶ GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., *Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales*, Crónica Tributaria, n°71, 1994, pp.59-74, pág.60.

Administraciones adquiere mayor transcendencia en la medida en la cual las correspondientes economías nacionales sean más abiertas y se encuentren más afectadas por inversiones y movimientos de capitales internacionales⁶⁵⁷.

Esta apertura hacia el exterior de las economías nacionales se acentúa, no cabe duda, cuando tales economías se integran en zonas de libre comercio o en áreas arancelarias y, más aún, cuando aquéllas se incorporan a organizaciones de integración como es el caso de la Unión Europea (las medidas de control de cambios, las restricciones a la inversión exterior, las limitaciones a la libertad de establecimiento, etc. han ido cediendo su terreno en favor de la aparición de unos mercados de bienes y de capitales progresivamente más integrados).

Los efectos de este conjunto de medidas, que podemos llamar liberalizadoras, sobre la fiscalidad, se hacen notar en una doble dirección. En primer lugar, en un contexto de libertad de movimientos de capitales, las diferencias en la fiscalidad acentúan sus efectos sobre las decisiones de colocación del ahorro. En segundo lugar, se acentúan también las posibilidades de evasión y fraude fiscal.

Esta situación ha dado un gran impulso a la asistencia mutua entre las Administraciones tributarias, es decir, aquella

⁶⁵⁷ DELGADO PACHECO, A., *La asistencia mutua entre Administraciones tributarias*, Impuestos, 1990/I, pp.162-179, pág.162.

cooperación consistente en el intercambio de informaciones o la realización de actuaciones administrativas conducentes hacia o que puedan favorecer una mejor liquidación o recaudación de aquellos tributos debidos a cualquiera de las Administraciones implicadas⁶⁵⁸.

La cuestión de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias ha despertado el interés de la doctrina especializada en Derecho Internacional tributario y de las Organizaciones internacionales desde antiguo⁶⁵⁹.

Así, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) incluyó ya, desde el Proyecto de Convenio de 1963 un artículo, el 26 destinado a regular la cooperación, la asistencia mutua entre Administraciones tributarias y más concretamente el intercambio de información entre Administraciones fiscales.

Dicho artículo 26 fue modificado en el Modelo de Convenio de 1977 que ha sido mantenido en el Modelo de Convenio de 1992⁶⁶⁰.

⁶⁵⁸ DELGADO PACHECO, A., La asistencia mutua..., pág.163.

⁶⁵⁹ DELGADO PACHECO, A., La asistencia..., pág.163.
Ver Capítulo II de esta obra.

⁶⁶⁰ También en el ámbito de la OCDE se han intensificado los trabajos encaminados a potenciar la asistencia mutua entre las Administraciones tributarias, a pesar de la resistencia de varios Estados miembros de la propia OCDE para seguir esta senda de colaboración.

Fruto de estos trabajos, en los cuales ha participado también el Consejo de Europa, ha sido el Convenio multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, actualmente abierto a la firma de los Estados miembros de estas Organizaciones internacionales.

En el ámbito del Derecho comunitario se aprobaron las Directivas 77/99/CEE, de 19 de diciembre, y 79/1070/CEE, de 6 de diciembre, sobre intercambio de información tributaria en la lucha contra el fraude en los países de la CEE. Tales Directivas fueron introducidas en nuestro Derecho interno por el R.D. 1326/1987, de 11 de septiembre, en ejecución de la disposición adicional vigésimo octava de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987.

La normativa comunitaria añade poco, en realidad, respecto de las previsiones ya contenidas en los CDI.

El aspecto más reseñable es la ampliación del ámbito objetivo del intercambio ya que se extiende no sólo a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas, y sobre el Patrimonio, sino también al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales.

También se introduce como novedad la posibilidad de

Para Delgado Pacheco nos encontramos ante el texto normativo más completo y que con más rigor jurídico aborda la cuestión de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias.

El Convenio Multilateral consta de 32 artículos distribuidos en seis capítulos.

La novedad más importante aportado por el Convenio Multilateral consiste, en su Capítulo tercero, al clasificar, definir y regular las diferentes formas de asistencia fiscal entre distintas Administraciones tributarias. Son tres las formas básicas de la asistencia administrativa: intercambio de información, recaudación y notificaciones.

colaboración de funcionarios de otros Estados miembros⁶⁶¹.

A lo largo de este epígrafe vamos a realizar un análisis del artículo 26 del Modelo de Convenio de 1992 que contempla la posibilidad de intercambio de información entre Administraciones tributarias y los límites al mismo.

**VI.C.1. Régimen general del intercambio informativo
(número 1 del artículo 26) :**

La OCDE ha tenido siempre entre sus preocupaciones y objetivos prioritarios el fomento del intercambio de información como forma de cooperación internacional, de modo que desde el Proyecto de Convenio de 1963 se vinculó el propósito de evitar la doble imposición internacional con el incremento correlativo del intercambio de información entre las Autoridades fiscales⁶⁶².

Este sistema iniciado en el Proyecto de Convenio de 1963 ha sido mantenido en el Modelo de Convenio de 1977 y en el Modelo de Convenio de 1992.

⁶⁶¹ GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., Presente y futuro del..., pág.68.

DELGADO PACHECO, A., La asistencia mutua..., pp.173-176.

AGULLÓ AGÜERO, A., Intercambio de información tributaria y derecho de la información, CISS Noticias/CEE, noviembre de 1988, año IV, n°46, pp.47-51.

⁶⁶² DELGADO PACHECO, A., La asistencia mutua y el intercambio de información en el Convenio, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos, Ed.Gaceta fiscal, Madrid, 1991, pp.388-408, pág.308.

Tal preocupación se refleja en la primera fase del número 1 del artículo 26 del Modelo que enuncia la regla principal relativa al intercambio de informaciones⁶⁶³.

La introducción en los CDI efectivamente celebrados de una cláusula como la que aparece en la primera frase del número uno significa la aparición de una obligación para las autoridades competentes de suministrar información, que tiene su origen en una norma de Derecho internacional y que se introduce en el Ordenamiento jurídico interno de los Estados mediante la ratificación y la publicación.

Como consecuencia del principio de igualdad soberana de los Estados, en el momento de celebrar el CDI, los Estados han decidido obligarse a suministrar informaciones mutuamente para facilitar la aplicación de las cláusulas contempladas en el CDI y de la legislación fiscal interna de los Estados que corresponde a los impuestos que forman parte del ámbito objetivo del CDI.

El nacimiento de la obligación de suministrarse información surge, en el artículo 26 del Modelo de Convenio del acuerdo entre Estados manifestado en el momento de celebrar el CDI.

Esta situación es muy diferente de la situación existente

⁶⁶³ Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquel no fuera contraria al Convenio.

en el Derecho interno en el que la relación entre Administración/ administrados tiene lugar desde la situación jurídica de poder que la primera ostenta sobre los demás, ya se trate de sujetos pasivos u obligados o bien de terceros ajenos a la relación tributaria.

Así, los sujetos pasivos y los terceros que se relacionan con éstos tienen un deber genérico, en derecho interno, de suministrar información a la Administración tributaria y a este deber se contraponen obviamente una potestad administrativa, tendente, según los casos, a crear el propio deber o dictar la norma de la que éste nace y controlar su cumplimiento que bien puede llamarse "potestad de obtención de información tributaria"⁶⁶⁴.

Esta situación jurídica de poder se manifiesta como la posibilidad de actuar en un determinado sentido y frente a sí misma tiene situaciones jurídicas de deber caracterizadas por pesar sobre ellos una limitación en su libertad de actuar⁶⁶⁵.

Sin embargo, la relación de poder y la correlativa de deber deben especificarse, concretarse convirtiéndose en derechos subjetivos para la persona que puede exigir una determinada actividad y una correlativa obligación para la persona que ha de

⁶⁶⁴ PALAO TABOADA, C., *La potestad de información de la Administración Tributaria y sus límites*, Gaceta Fiscal, n.º 45, 1978, pág. 129.

⁶⁶⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *op.cit.*, pág. 501.
Este autor cita abundante doctrina.

cumplir una prestación.

En el artículo 26 del Modelo de Convenio, sí que existe un deber genérico de las Administraciones tributarias de suministrarse informaciones con transcendencia tributaria mutuamente.

Pero este deber, enunciado en la primera fase del número 1 del artículo 26 del Modelo, nace de un pacto, de un acuerdo entre los Estados que celebran el CDI y no de una situación de poder que pudiera tener un Estado sobre el otro Estado (en principio, todos los Estados gozan de una igualdad soberana frente a los otros Estados).

El intercambio de información entre Estados tiene un carácter mutuo: cada uno de los Estados tiene el deber de suministrar información al otro Estado y al mismo tiempo tiene el poder de solicitar información proveniente del otro Estado.

En resumen, el número 1 del artículo 26 establece una situación de poder/deber de las Administraciones fiscales de los Estados contratantes de solicitarse mutuamente información con transcendencia tributaria y de aportarla cuando les fuera solicitada⁶⁶⁶.

⁶⁶⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., El Número de Identificación Fiscal..., pp.501-509.

SANTI ROMANO, *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1984, especialmente las reflexiones sobre los conceptos "deberes", "poderes" y "potestades" incluidas en las pp.89-121 y 297 a 349.

GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*,

El Comité de Asuntos Fiscales ha expuesto una serie de supuestos en los que se traducen estos deberes/ poderes de información entre Administraciones tributarias.

Entre estos supuestos destacan los siguientes :

-Con el objetivo de aplicar el artículo 12 (cánones), el Estado A en el cual reside el beneficiario de dichos cánones solicita al Estado B en el cual reside el pagador informaciones relativas a la cuantía de los cánones abonados;

-En lo que se refiere a las rentas del capital mobiliario (art.10 dividendos, art.11 intereses y art.12 cánones) el Estado A en el que reside el pagador de las rentas puede solicitar información al Estado B en el que reside el receptor de las mismas, con el objetivo de comprobar si reúne la condición de ser el beneficiario efectivo de dichas rentas del capital;

-Será, también, necesario, con frecuencia, solicitar informaciones cuando se quieran repartir de forma apropiada los beneficios sujetos a gravamen entre dos empresas asociadas situadas en Estados diferentes, o ajustar los beneficios que aparezcan en las cuentas de un establecimiento permanente situado

Vol.I, Parte general, 10ª edición, Madrid, 1987, pp.343,345-346,359.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., **Curso de Derecho Administrativo, Tomo II**, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1986, pág.33.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A., **Fundamentos de Derecho Administrativo, I**, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, pág.899.

en un Estado y en la sede central situada en el otro Estado.

También pueden efectuarse intercambios de información para conseguir la aplicación efectiva de la legislación tributaria interna de los Estados.

Una vez enunciado el principio general sobre la aparición de un deber genérico de suministrar información de las Administraciones tributarias y un poder genérico de solicitar información proveniente de las otras Administraciones tributarias, y dar algunos ejemplos de cómo se reflejan tales principios, debemos examinar cuál es el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del intercambio de información.

VI.C.2. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del intercambio de información :

En el número 1 del artículo 26 del Modelo aparecen unas precisiones sobre la determinación del ámbito objetivo y del ámbito subjetivo de aplicación del intercambio de información.

VI.C.2.a) El ámbito objetivo :

Desde el punto de vista objetivo, el intercambio de información sólo es posible cuando los datos intercambiados sean necesarios para la aplicación del convenio mismo o de los

impuestos nacionales comprendidos en el ámbito de aplicación del convenio.

En consecuencia, la información sólo puede ser solicitada o transmitida cuando sea necesaria para la aplicación de los impuestos sobre la renta o el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción y atendiendo al concepto que de estos impuestos recoge el artículo 2 del propio Modelo de Convenio⁶⁶⁷.

Explica De la Villa⁶⁶⁸ que todos los preceptos contenidos en el Convenio pueden ser objeto de información, pues dada su redacción esquemática, el desarrollo y precisión ulteriores devienen necesarios.

Los casos en que la potestad tributaria se comparte (fundamentalmente en los supuestos de gravamen en la fuente como en el caso de dividendos, intereses y cánones), cuando las inversiones en el extranjero conllevan (en el caso de establecimientos permanentes o empresas asociadas) un reparto apropiado o un ajuste de beneficios, o cuando corresponde la soberanía a uno solo de los Estados pero éste carece de datos para gravar adecuadamente, el intercambio informativo resulta absolutamente necesario para la adecuada aplicación del Convenio.

⁶⁶⁷ DELGADO PACHECO, A., La asistencia mutua y el intercambio de..., pp.290-391.

⁶⁶⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.458.

No es posible, en cambio, el intercambio de información amparándose en el artículo 26 del Modelo de Convenio para la aplicación de impuestos que no entran dentro del ámbito del artículo 2 del Modelo de Convenio (impuestos sobre sucesiones y donaciones, renta de aduanas, impuestos indirectos)⁶⁶⁹.

En definitiva, al amparo del convenio, cabe la recepción y transmisión de información no sólo cuando sea preciso para la correcta aplicación del propio convenio sino asimismo cuando lo sea en general para la aplicación de los impuestos a que el convenio se refiere de acuerdo con el Derecho interno de cada uno de los Estados contratantes; pero, por el contrario, este intercambio de información no puede extenderse a otros impuestos diferentes⁶⁷⁰.

VI.C.2.b) El ámbito subjetivo :

El número 1 del artículo 26 del Modelo de Convenio prevé expresamente que el intercambio de información no está limitado por el campo de aplicación del artículo 1 del Modelo de Convenio.

Tal declaración fue introducida como novedad en el Modelo

⁶⁶⁹ Para ello será necesario recurrir al Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua o a las normas internas de los Estados que transponen las Directivas comunitarias 77/99/CEE, de 19 de diciembre y 79/1070/CEE, de 6 de diciembre.

⁶⁷⁰ DELGADO PACHECO, A., op.cit., pág.391.

de Convenio de 1977.

Por lo tanto, el ámbito de aplicación se delimita "a sensu contrario", pues la no aplicación del artículo 1 implica que la información puede versar sobre personas distintas de las que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

En principio, pues, es posible que las Administraciones fiscales intercambian información sobre cualquier persona física o jurídica existente sea residente o no, nacional o no de los Estados contratantes.

Sin embargo, esta ampliación del ámbito personal del Convenio, a efectos impositivos, queda limitada por el hecho de que, para que exista información susceptible de ser empleada a efectos fiscales, es necesario que haya existido algún tipo de contacto entre la persona física o jurídica y un determinado Estado y que dicho contacto haya podido generar una actividad económica o financiera que produzca el nacimiento de una obligación contributiva en ese Estado susceptible de aportar algún interés al otro Estado.

Desde el punto de vista subjetivo, cualquier persona física o jurídica, nacional o no, residente o no de los Estados contratantes debe quedar dentro del ámbito subjetivo de aplicación del intercambio de información.

VI.C.3. Contenido de la información :

El artículo 26 del Modelo de Convenio no contempla todas las diferentes formas de asistencia mutua entre Administraciones tributarias conocidas en el Derecho Fiscal internacional. Así, la asistencia mutua puede referirse al mero intercambio de información, a la práctica de notificaciones o a actuaciones de recaudación.

En los Comentarios al artículo 26 se advierte que este artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de impuestos sino únicamente a la asistencia administrativa mutua en forma de intercambio de información que puede ser intercambiada con el fin de permitir una correcta recaudación de un impuesto sobre la renta o el patrimonio pero sin que quepa extender el auxilio a actuaciones que ya impliquen actuaciones directas de gestión recaudatoria⁶⁷¹.

Es posible que los Estados acuerden incluir en el CDI disposiciones destinadas a extender la asistencia mutua para la recaudación de impuestos, o que se adhieran al Convenio multilateral relativo a la asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

Por lo que respecta al contenido de la información a

⁶⁷¹ DELGADO PACHECO, A., Asistencia mutua y el intercambio..., pág.391.

intercambiar, De la Villa, afirma que la información es múltiple y diversa.

Puede versar sobre datos personales (determinación del lugar de residencia de una persona, lazos familiares...) o cuestiones cuantitativas y económicas (rentas percibidas).

Igualmente puede tratarse de una información aséptica (régimen fiscal aplicable en un determinado Estado) o más matizada (gravamen que afecta a determinadas operaciones).

La información puede versar sobre personas físicas, personas jurídicas o agrupaciones de personas. Con el desarrollo de los grupos internacionales de sociedades (proliferación de filiales y sucursales en una pluralidad de Estados) la información sobre las actividades de las personas jurídicas adquiere un carácter esencial.

La regla enunciada en el número 1, dicen los Comentarios, permite proceder a un intercambio de informaciones de tres maneras diferentes :

a) Mediante requerimiento previo, para un caso concreto, pero debe acudirse a ella cuando se hayan agotado las fuentes habituales de información previstas en la legislación interna.

Más adelante analizaremos qué debemos entender por "fuentes habituales de información previstas en la legislación interna".

b) Automática: esta modalidad supone el envío, sin necesidad de petición previa, de información más general que la anterior. Supone un intercambio sistemático y continuado correspondiente a un plan previo configurado por los Estados contratantes. Este sistema de intercambio puede servir para que la Administración tributaria de un Estado reciba información sobre las diferentes categorías de rentas (dividendos, intereses, cánones...) percibidos por residentes de ese Estado.

Este flujo periódico implica una actuación recíproca.

Gómez-Pomar trata sobre el tema de la fuente de este sistema de información, ya que, explica el autor, la mayor parte de los países consideran que desde un punto de vista jurídico no es necesario ningún acuerdo especial para llevar a cabo este tipo de intercambios.

Sin embargo, los países que se intercambian información automáticamente suelen acordar bilateralmente el tipo de información a intercambiar⁶⁷².

c) Intercambio de información espontánea: Se caracteriza por ser arrítmica, no corresponde a un plan previo, regular y

⁶⁷² GÓMEZ-POMAR, J., Presente y futuro..., pág.67.

En nuestro Derecho, el R.D. 1326/1987, de 11 de septiembre que establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la CEE sobre intercambio de información tributaria, señala que para proceder al intercambio, sin solicitud previa y de una manera regular de información con transcendencia tributaria será necesario seguir el procedimiento del artículo 9º de la Directiva 77/799/CEE (artículo 4º).

continuo sino a circunstancias a veces casuales.

Tal información se produce cuando se posee un dato que se estima de interés notificar.

La información espontánea no excluye la información continua y regular sino que ambas se complementan.

Una vez vistas las diferentes categorías de flujos de información que pueden existir cabe preguntarse cuáles son los medios a través de los cuales puede llevarse a cabo la obligación tributaria.

Pueden emplearse medios tan diversos como el correo, el teléfono, el telegrama, el telex, el telefax, el correo electrónico...

Para De la Villa, sin embargo, el procedimiento más adecuado es el de las reuniones periódicas entre los encargados de las relaciones fiscales internacionales en las respectivas Administraciones⁶⁷³.

Dada la amplitud de la información susceptible de ser intercambiada entre Administraciones fiscales y dadas las diferentes posibilidades de intercambio de la misma, se plantea la cuestión de los límites que tal intercambio debe respetar.

⁶⁷³ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.460.

VI.C.4. Límites al intercambio de información :

Las Administraciones tributarias manejan un gran volumen de información que puede afectar a la intimidad de las personas y de sus familiares y al secreto profesional⁶⁷⁴.

Por ello, resulta necesario introducir en la normativa tributaria unos límites materiales al intercambio de información. Deben existir determinadas materias sobre las cuales no es posible facilitar información a la Administración tributaria⁶⁷⁵.

⁶⁷⁴ AGULLÓ AGÜERO, A., op.cit., pág.47.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., **El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria**, Impuestos, nº12, 1988, pág.734.

⁶⁷⁵ En nuestro derecho, el número 4 del artículo 111 de la LGT (que no ha sufrido modificaciones por la Ley 25/1995 de 20 de julio) establece que "Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración de la Hacienda Pública para suministrar toda clase de información con transcendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

El secreto del protocolo notarial abarcará los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, y a los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

En el artículo 5 del artículo 111 LGT (que ha sufrido ligeras modificaciones por la Ley 25/1995 de 20 de julio) se establece que "la obligación de los demás profesionales de facilitar información con transcendencia tributaria a la Administración de la Hacienda Pública no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o de defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

A efectos del artículo 8º, apartado 1, de la Ley Orgánica

Consciente de esta problemática, el Comité de Asuntos Fiscales introdujo en el número 2 del artículo 26 del Modelo unas reglas limitando el ámbito de la información que debía ser transmitida. Así, en el número 2 del artículo 26 del Modelo se enumeran una serie de informaciones que no pueden ser transmitidas.

Los límites fijados tienen distinto carácter: son de carácter legal y administrativo, técnico y económico⁶⁷⁶.

VI.C.4.a) La legislación interna y la práctica administrativa del Estado requerido como límites para el suministro de información:

El Estado contratante requerido no está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa (letra a) del número 2 del artículo 26). Tampoco estará obligado el Estado contratante a suministrar información que no puede obtener sobre la base de su propia legislación

1/1982 de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen, se considerará autoridad competente al Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a sus Delegados Territoriales." Este último párrafo ha sido introducido por la Ley 25/1995.

Para un análisis de la nueva redacción, ver ALONSO GONZÁLEZ, L.M., Comentarios al art.111, en La Reforma de la Ley General..., pp.263-275.

⁶⁷⁶ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.463.

(letra b) del número 2 del artículo 26).

Esta cláusula impide a la Administración tributaria de un Estado ir contra lo dispuesto en las leyes y usos de este Estado (actuación "contra legem") y también la necesidad de no ir más allá de lo que prevén sus normas o usos administrativos (conducta "secundum legem")⁶⁷⁷.

El respeto de la legislación interna que detalla en qué supuestos concretos deben aportarse, suministrarse, informaciones a la Administración tributaria del Estado sirve de garantía de la seguridad jurídica de los contribuyentes y administrados, en general, del derecho a la intimidad y del secreto profesional.

No es infrecuente que las Administraciones tributarias emitan normas que vinculen únicamente a los miembros de las mismas y que sirvan para interpretar leyes y reglamentos. Estas normas de uso interno de la Administración tributaria deben respetarse, también, en el momento de suministrar información a los otros Estados.

**VI.C.4.b) El ejercicio de la práctica
administrativa normal como el límite para
el suministro de información :**

El Estado contratante requerido no está obligado a

⁶⁷⁷ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.463.

suministrar información que no se puede obtener sobre la base de su práctica administrativa normal (letra b) del número 2 del artículo 26).

Cuando se alude a la limitación derivada de la "práctica administrativa normal" se plantea la duda de delimitar qué debe entenderse por "normal".

Los Comentarios del artículo 26 explican que deben considerarse como pudiendo ser obtenidos siguiendo la práctica administrativa normal las informaciones en poder de las autoridades fiscales (registros administrativos o públicos, declaraciones, autoliquidaciones...) o las que éstas pueden obtener por el procedimiento normal de liquidación del impuesto, que puede incluir investigaciones especiales o un examen particular de la contabilidad del contribuyente o de terceras personas, cuando las autoridades procederían a investigaciones o a un examen singular por su propia cuenta.

En otras palabras, el Estado requerido debe reunir las informaciones necesarias para el otro Estado en las mismas condiciones que si se tratara de aplicar sus propias normas impositivas.

VI.C.4.c) La legislación y la práctica
administrativa del Estado requiriente
como límite para el suministro de
información :

El Estado contratante requerido no queda obligado a suministrar informaciones que vayan en contra de la legislación interna o de la práctica administrativa del Estado que formula el requerimiento (letra b) del apartado 2 del artículo 26 del Modelo).

El establecimiento de un límite por el cual un Estado no puede prevalerse del sistema de información del otro Estado contratante si éste es más amplio y perfecto que el suyo propio, se justifica porque la información así suministrada no hubiera podido obtenerse en base a la legislación o a la práctica administrativa normal del Estado que efectúa el requerimiento⁶⁷⁸.

Esto significa, pues, que el Estado requerido debe analizar, por un lado, su propia normativa interna para saber si debe o no comunicar determinadas informaciones y, por otro lado, debe analizar la normativa interna del Estado que efectúa el requerimiento y decidir si la información pueden ser transferida de acuerdo con la normativa interna del Estado que ha efectuado el requerimiento.

⁶⁷⁸ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.463.

Aparece, así, un doble límite relacionado con el derecho interno de los Estados contratantes, para el intercambio de información entre los mismos: ninguno de los Estados puede suministrar información que no puede obtener de acuerdo con su legislación o práctica administrativa interna y tampoco puede suministrar información que no puede ser suministrada de acuerdo con la legislación o práctica administrativa interna del otro Estado contratante.

**VI.C.4.d) El secreto comercial, industrial,
profesional y el orden público como
límites al suministro de información :**

El Estado contratante requerido no está obligado a suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público (letra c) del apartado 2 del artículo 26).

Explica De la Villa que se trata de un límite que obedece a razones económicas o políticas.

La motivación económica hace referencia a las actividades comerciales, industriales o profesionales del contribuyente, e implica la asunción por parte del Estado de un papel protector del contribuyente.

Aunque el ámbito objetivo es extenso ya que abarca las

informaciones que constituyen la base operativa de actividades comerciales, industriales o profesionales o de procedimientos comerciales, advierten los Comentarios que no es conveniente dar una noción muy amplia al término "secreto".

El Estado contratante requerido deberá analizar de forma detenida, antes de facilitar la información, si el interés del contribuyente corre peligro si no se respeta el secreto.

Una noción muy amplia del concepto de "secreto" podría convertir en ineficaz el intercambio de informaciones previsto en el Convenio.

Los Comentarios admiten que los Estados pueden ampliar la lista de supuestos en los que no se puede suministrar informaciones (como por ejemplo, las informaciones amparadas por el secreto bancario).

El llamado "orden público" supone otro límite para el intercambio de información.

Los Comentarios al Modelo no explican qué debe entenderse por "orden público", por lo que al amparo de una enunciación tan genérica pueden evitarse compromisos que, en otro caso, tendrían que cumplimentarse.

Resulta obvia la necesidad de compaginar el interés de la Administración tributaria de conocer qué hechos imposables

sujetos a gravamen se han producido y de luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional con la garantía del derecho a la intimidad, de la libertad de empresa, de la propiedad industrial e intelectual de los contribuyentes.

Tal equilibrio entre bienes jurídicos se traduce en el establecimiento de unos límites al deber de los Estados de intercambiar la información que poseen a efectos tributarios.

Sin embargo, los Estados deben actuar mutuamente de buena fe ya que si se utilizan conceptos muy amplios de "secretos comerciales, industriales o profesionales" o "de orden público" la cláusula del intercambio de información perderá toda su efectividad y no permitirá la lucha contra la evasión fiscal internacional.

También el diferente nivel de obligaciones de información de terceros contenidos en las legislaciones de los diferentes Estados pueden conducir a neutralizar los efectos de la cláusula de intercambio de información.

Finalmente, un obstáculo con el que se encuentra el intercambio de información estriba en el diferente grado de desarrollo y perfeccionamiento en la organización administrativa de un Estado. El intercambio de información debe estar basado en una reciprocidad lo que plantea el problema de que el Estado que carezca de los medios de control, de funcionarios bien formados (normalmente los países en vías de desarrollo) puede verse

relegado en cuanto a la información recibida si ésta proviene de un Estado con alto grado de organización burocrática y técnica, que, en reciprocidad, no obtiene parecido nivel de información⁶⁷⁹.

VI.C.5. Tratamiento jurídico de la información recibida :

Hemos visto que las Autoridades tributarias de los Estados tienen la potestad/ deber de comunicarse la información necesaria para hacer efectivas las normas contenidas en el CDI (de reparto de la soberanía tributaria, de eliminación de la doble imposición...) y de evitar que se produzcan supuestos de evasión fiscal internacional.

El contenido de esta información se caracteriza por su amplitud, a pesar de los límites que aparecen en el número 2 del artículo 26 del Modelo, y por su importancia, ya que afectan a datos personales sobre contribuyentes, a datos económicos y financieros de los mismos.

Garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y de terceros se convierte en una cuestión de gran transcendencia que aparece contemplada en el propio número 1 del artículo 26 del Modelo.

⁶⁷⁹ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.464.

Así, en el número 1 se prevé, expresamente, que las informaciones comunicadas de acuerdo con las disposiciones del Convenio serán mantenidas secretas en el Estado que las recibe, de la misma forma que las informaciones recibidas de acuerdo con la legislación interna de ese Estado⁶⁸⁰.

⁶⁸⁰ "Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de este Estado".

En nuestro derecho el art.113 de la Ley General Tributaria según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE de 22 de julio de 1995) regula el tratamiento de la información recibida:

"1.Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración de la Tesorería General de la Seguridad Social para el correcto desarrollo de los fines recaudatorios encomendados a la misma.

d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

2. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito público, la Administración tributaria se limitará a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, sin perjuicio de que pueda iniciar directamente, a través del Servicio Jurídico competente, el oportuno procedimiento de querrela.

3. La Administración Tributaria, en los términos que

De la Villa sostiene que en este supuesto se trata de la información de la que pueden derivarse consecuencias de control o de comprobación tributarias.

La información relativa a otras cuestiones de índole general como el tratamiento de unas determinadas categorías de rentas.

Según De la Villa el "secreto" al que se refiere la norma no se define en términos objetivos y absolutos sino que se efectúa una remisión al Derecho interno del Estado receptor de la información. Será la legislación interna, para el autor, la

reglamentariamente se establezca, dará publicidad a la identidad de las personas o entidades que hayan sido sancionadas, en virtud de resolución firme, por infracciones tributarias graves de más de 10.000.000 de pesetas, siempre que concurren, además, las siguientes circunstancias:

-Que el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria represente más del 50% de las cantidades que hubieran debido ingresarse.

-Que el sujeto infractor hubiera sido sancionado durante los cinco años anteriores y mediante resolución firme por una infracción grave por el mismo tributo o por dos infracciones graves por tributos cuya gestión corresponda a la misma Administración pública.

La expresada cuantía se entenderá referida a cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, se referirá al año natural en el caso de tributos periódicos o de declaración periódica. En los demás tributos se entenderá referida a cada concepto por el que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

La información indicará, junto con el nombre y apellidos o la denominación o razón social del sujeto infractor, la cuantía de la sanción que se le hubiere impuesto y el tributo al que afecte.

Las sentencias firmes por delitos contra la Hacienda Pública serán objeto de la misma publicidad que las infracciones tributarias graves."

Sobre la nueva redacción del art.113 de la LGT ver ALONSO GONZÁLEZ, L.M., Comentario al art.113 de la LGT, en La Reforma de la Ley General..., pp.281-285.

que determine en qué supuestos y en qué condiciones podrá ser revelada la información recibida.

Sin embargo, el propio número 1 del artículo 26 del Modelo establece que las informaciones obtenidas "sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos", por lo que creemos que, en virtud del principio de jerarquía normativa, la Administración tributaria debe respetar ambos límites: la legislación interna del Estado y el límite que aparece expresamente en el CDI.

En consecuencia, debe aplicarse la normativa interna sobre el secreto de las informaciones con transcendencia tributaria en todos sus aspectos salvo por lo que respecta a las personas y órganos que pueden recibir tales informaciones.

Este último aspecto queda regulado por el número 1 del artículo 26 del Modelo de Convenio.

Desde el punto de vista subjetivo, pueden incluir las informaciones tanto los órganos que se integran dentro de la Administración tributaria como los órganos que se integran dentro de los Tribunales de justicia. La formulación abarca todos los casos posibles ya que se quiere englobar los sistemas existentes

en todos los Estados miembros de la OCDE.

Desde el punto de vista objetivo, se contemplan todas las fases del procedimiento tributario, del derecho formal tributario⁶⁸¹.

Se incluyen las diferentes fases que integran el procedimiento de gestión tributaria (iniciación del procedimiento, comprobación e investigación tributarias), las liquidaciones tributarias (provisionales o definitivas), la recaudación (en período voluntario o por vía de apremio) y la inspección de los tributos.

También se incluyen la revisión de los actos en vía administrativa y en vía judicial.

Los Comentarios matizan el contenido del número 1, afirmando que las informaciones obtenidas deben ser comunicadas también al contribuyente o a su representante.

En todo caso, las informaciones recibidas por la Administración tributaria del Estado a través del mecanismo del artículo 26 del Modelo no pueden ser utilizadas más que para los fines señalados anteriormente.

De la información recibida no puede hacerse uso para fines

⁶⁸¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., op.cit.,

distintos de los señalados. Si el Estado que recibe las informaciones considera que éstas presentan interés para otros fines diferentes de los señalados anteriormente, el Estado no podrá hacer uso de estas informaciones. En el caso de descubrimiento de un delito no fiscal, el Estado deberá hacer uso de un convenio de asistencia judicial.

La única excepción reconocida en el Modelo de Convenio al principio de no utilización de la información recibida consiste en la posibilidad de que las informaciones recibidas puedan ser reveladas en el curso de audiencias públicas de los tribunales o en las propias sentencias judiciales.

La voluntad manifestada por el Comité de Asuntos Fiscales en este artículo 26 es que la información recibida por un Estado que hubiera sido suministrada por otro sea utilizada para fines tributarios, que sea utilizada en el procedimiento destinado a hacer efectiva la obligación contributiva, que sea utilizada para determinar la deuda tributaria, para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales o para efectuar la revisión de las actuaciones administrativas realizadas.

También se admite la utilización de la información intercambiada en el ámbito judicial como consecuencia de la aplicación de la normativa tributaria.

Así, se admite la utilización de la información en el caso de revisión judicial de actuaciones administrativas o de procesos

penales por fraude fiscal.

El objetivo del artículo 26 del Modelo de Convenio de 1992 ha sido el crear un poder genérico de las Administraciones fiscales de los Estados contratantes de solicitar información con carácter tributario a las Administraciones fiscales de los otros Estados contratantes y un deber genérico de las mismas de suministrar las informaciones con alcance tributario que se conozcan.

Tal poder/deber genérico debe concretarse en la obligación jurídica de suministrar información de acuerdo con unos flujos previstos con anterioridad o previo requerimiento de la Administración tributaria.

Los Estados deben establecer las formas en que debe concretarse el mecanismo de intercambio de información. Los Estados miembros de la Unión Europea ya lo han hecho mediante la transposición de las Directivas 77/99/CEE, de 19 de diciembre, y 79/1070/CEE, de 6 de diciembre.

Dada la importancia de la información con alcance tributario tanto cuantitativa como cualitativamente al afectar al derecho a la intimidad, al secreto profesional y a la seguridad jurídica del contribuyente y de terceros, se han establecido una serie de límites legales, de la práctica administrativa, económicos y políticos sobre las informaciones que pueden intercambiarse.

Además, se fijan unas restricciones sobre la utilización por parte de la Administración receptora de la información obtenida.

No podemos terminar este epígrafe sin insistir en la trascendencia que tiene el intercambio efectivo de información para la aplicación real de las cláusulas de los CDI celebrados por los Estados, para la aplicación de los impuestos nacionales que entran dentro del ámbito del CDI y para evitar el fraude y la evasión fiscal internacional.

VI.C.6. La cláusula de intercambio de información en los CDI celebrados por España :

Una cláusula como la del intercambio de información aparece de forma habitual en los convenios suscritos por España para evitar la doble imposición⁶⁸².

Sólo el Convenio entre España y Suiza no contiene una cláusula de doble imposición. Suiza ha formulado una reserva al Modelo de Convenio afirmando que el intercambio de información debe realizarse mediante el procedimiento amistoso entre Estados de acuerdo con el artículo 25 del Modelo de Convenio.

En la revisión del Modelo de Convenio de 1994, Suiza modificó la Reserva que había venido efectuando y se limitó a señalar que en el momento de celebrar CDI con los otros países

⁶⁸² DELGADO PACHECO, A., La asistencia mutua y el intercambio..., pp.397-398.

miembros de la OCDE, Suiza propondrá el intercambio de información necesario únicamente para la aplicación efectiva del CDI.

El Convenio con la URSS contiene la cláusula de intercambio de información en su artículo 19, con una redacción bastante particular si bien sin apenas novedades de fondo, salvo la exigencia de que la información sea tratada como secreta y sólo pueda ser comunicada a las autoridades encargadas de la aplicación del convenio y también de los impuestos comprendidos en el ámbito del convenio.

Los CDI con Australia y Bulgaria no incluyen la posibilidad de utilizar la información intercambiada en audiencias judiciales públicas o en sentencias.

El CDI con Checoslovaquia dispone expresamente que las informaciones intercambiadas no podrán revelarse a los órganos judiciales que no estén encargados de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del convenio.

Por el contrario, el CDI con Marruecos prevé expresamente que las informaciones podrán comunicarse a las autoridades judiciales encargadas de las diligencias penales relativas a los impuestos objeto del convenio.

El CDI con Bélgica introduce la posibilidad de que las informaciones intercambiadas puedan revelarse al contribuyente

o a su representante.

Por lo que respecta al ámbito de informaciones que pueden ser transmitidas, los CDI con Noruega y con Suecia prevén expresamente que las autoridades de los Estados contratantes no están obligadas a suministrar informaciones que deban ser obtenidas en documentos que no estén en su poder y que exijan investigaciones especiales.

Además de incluirse en el CDI entre España y Estados Unidos una cláusula de intercambio de información de contenido similar a la que aparece en el artículo 26 del Modelo de Convenio, el número 19 del Protocolo Adicional al CDI señala que el artículo 27 del CDI se interpretará de acuerdo con los comentarios del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

También se reconoce la posibilidad de que los Estados contratantes intercambien, aun sin petición propia, las informaciones necesarias para asegurar que los beneficios del CDI se apliquen solamente a aquéllos que tienen derecho a los mismos.

El CDI con los Países Bajos incluye un Protocolo Adicional en el cual dos apartados, el XV y el XVI, están dedicados al tema del intercambio de información, contemplado en la forma habitual en el artículo 28 del Convenio. En tales apartados del Protocolo Adicional se advierte que la obligación de intercambio de información no incluye la información obtenida de Bancos o Instituciones similares, considerando entre estas últimas a las

Compañías de Seguros.

VI.D. Aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares:

El artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE contempla la aplicación del contenido del Modelo a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares.

Este artículo ha sido objeto de modificación por la Reforma del Modelo de 31 de marzo de 1994 que modificó la expresión empleada anteriormente "agentes diplomáticos y funcionarios consulares" por la actual de "miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares".

La modificación de estas expresiones se explica por el deseo de adaptarlas a las expresiones que aparecen en los Tratados internacionales en vigor: la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 18 de abril de 1961 y la Convención de Viena sobre relaciones consulares de 24 de abril de 1963⁶⁸³.

Desde el punto de vista tributario los miembros de misiones diplomáticas y miembros de oficinas consulares se caracterizan

⁶⁸³ España ha ratificado ambos textos que fueron publicados en el BOE de 24 de enero de 1968 y en el BOE de 6 de marzo de 1970, respectivamente.

por una serie de privilegios fiscales recogidos en normas de Derecho Internacional Público.

A continuación vamos a exponer cuál es el régimen previsto en el Modelo de Convenio para dichos miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares y la relación existente entre las normas previstas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y las normas recogidas en los Tratados Internacionales.

VI.D.1. Régimen tributario de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares :

De acuerdo con el artículo 27 del Modelo de Convenio "las disposiciones del Modelo de Convenio no afectarán a los beneficios fiscales de que disfruten los miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares de acuerdo con las reglas generales del derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales".

Esta cláusula significa que las disposiciones del Modelo de Convenio de la OCDE son aplicables a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares siempre y cuando respeten los beneficios fiscales que privilegian a los anteriores en virtud de Tratados multilaterales, Convenios bilaterales o en normas consuetudinarias de Derecho Internacional Público. Así, por ejemplo, las rentas que un diplomático residente en el Estado B y representante del Estado A, reciba en el Estado B, producto de

una inversión en el Estado A quedan sujetas a las normas convencionales⁶⁸⁴.

El Comité de Asuntos Fiscales reconoce a los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares los privilegios fiscales que les han sido otorgados por Tratados multilaterales, Convenios bilaterales o normas consuetudinarias de Derecho Internacional Público y, al mismo tiempo, reconocen el derecho a beneficiarse de las cláusulas de los CDI que se celebren, sin que éstas puedan modificar los privilegios anteriores.

Este doble nivel de privilegios reconocidos puede acarrear beneficios excesivos, tal y como veremos más adelante.

Resulta necesario explicar qué personas pueden beneficiarse de los privilegios establecidos en las normas internacionales y en qué consisten dichos privilegios fiscales.

**VI.D.1.a) Ámbito subjetivo del artículo 27 del
Modelo de Convenio :**

De acuerdo con la nueva redacción dada al artículo 27 del Modelo de Convenio el ámbito subjetivo afectado por dicho artículo está compuesto por los "miembros de las misiones diplomáticas" y por los "miembros de las oficinas consulares".

⁶⁸⁴ DE LA VILLA GIL, J.M., op.cit., pág.471.

La letra b) del número 1 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 18 de abril de 1961 considera "miembros de la misión diplomática" al "jefe de la misión" y a los "miembros del personal de la misión".

Por "jefe de la misión" se entiende la persona encargada por el Estado acreditante de actuar con carácter de tal (letra a) del número 1) y por "miembros del personal de la misión", se entiende los miembros del personal diplomático, del personal administrativo y técnico y del personal de servicio de la misión (letra c) del número 1).

Se ha producido, pues, con la Reforma de 1994 una ampliación del ámbito de aplicación del artículo 27 ya que la expresión "agentes diplomáticos" utilizada en los Modelos anteriores no incluía más que al jefe de misión y los miembros del personal diplomático de la misión (letra e) del número 1). La nueva expresión incorpora, así, dentro de su ámbito a los miembros del personal administrativo y técnico y del personal de servicio de la misión (letra e) del número 1).

La letra g) del número 1 de la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963 considera "miembros de la oficina consular" a los funcionarios y empleados consulares y los miembros del personal de servicio.

Es "funcionario consular" toda persona, incluido el jefe de oficina consular, encargado con ese carácter del ejercicio de

funciones consulares (letra d) del artículo 1). Es "empleado consular" toda persona empleada en el servicio administrativo o técnico de una oficina consular (letra e) del artículo 1). Toda persona empleada en el servicio doméstico de una oficina consular es "miembro del personal de servicio" (letra f) del artículo 1).

También se ha producido, con la Reforma de 1994 una ampliación del ámbito de aplicación del artículo 27 ya que la expresión "funcionarios consulares" utilizada en los Modelos anteriores no incluía más que al jefe de la oficina consular y toda persona encargada de funciones consulares (letra d) del número 1). La nueva expresión empleada incorpora dentro de su ámbito a los empleados consulares y a los miembros del personal de servicio.

Los Comentarios al artículo 27 del Modelo excluyen del ámbito subjetivo de éste tanto a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares acreditados por Estados terceros como a los funcionarios consulares honorarios.

Una vez detallado el ámbito subjetivo de la disposición del artículo 27 del Modelo, conviene explicar cuáles son los privilegios de los que pueden beneficiarse.

VI.D.1.b) Ámbito objetivo de los privilegios :

Vamos a analizar cuáles son los beneficios fiscales contenidos en los Convenios multilaterales sobre relaciones

consulares y relaciones diplomáticas, aunque por acuerdos bilaterales entre Estados pueden establecerse de una forma diferente los privilegios fiscales.

Ambos textos internacionales sistematizan y clarifican una pluralidad de normas de origen consuetudinario⁶⁸⁵.

Tales privilegios, de acuerdo con el Preámbulo de ambos Convenios, no se introducen en beneficio de las personas, sino con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas o consulares en defensa de los intereses de sus respectivos Estados⁶⁸⁶.

El reconocimiento de una serie de privilegios, que suponen para miembros de misiones diplomáticas y consulares una condición jurídica especial respecto a los extranjeros que residen en el territorio del Estado receptor se justifica por un deseo de asegurar que el ejercicio de las funciones se haga con la libertad necesaria.

Por lo que respecta a los privilegios en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de los miembros de la misión diplomática, el artículo 34 de la Convención establece que los agentes diplomáticos (pero no el personal administrativo y técnico y el personal de servicio de la misión)

⁶⁸⁵ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pp.544-548.

⁶⁸⁶ DIEZ DE VELASCO, M., op.cit., pág.546.

estarán exentos de todos los impuestos personales o reales, nacionales, regionales y, por lo tanto, de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, con excepción de:

-los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la misión (letra b) del artículo 34) ;

-los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor (letra d) del artículo 34).

Al aplicarse los privilegios fiscales únicamente a los agentes diplomáticos parece inútil el cambio de expresión operado en la Reforma de 1994 que ha introducido la expresión "miembros de misiones diplomáticas", sin embargo hay que tener en cuenta que es posible que por Acuerdos bilaterales entre Estados puedan ampliarse los beneficios fiscales al personal administrativo y técnico y al personal de servicio de la misión y no únicamente a los agentes diplomáticos.

En materia de relaciones consulares, los privilegios fiscales se encuentran enumerados en el artículo 49 de la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963.

Se establecen dos sistemas de beneficios fiscales: el primero, contemplado en el número 1 del artículo 49, afecta a los funcionarios y empleados consulares y el segundo, regulado en el número 2 del artículo 49, concierne a los miembros del personal de servicio.

Así, los funcionarios y empleados consulares, y los miembros de su familia que vivan en su casa, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales y reales, nacionales, regionales y municipales sobre la renta y el patrimonio en el Estado receptor, con excepción de :

-los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor, salvo los inmuebles destinados a oficina consular (letra b) ;

-los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados, incluidas las ganancias de capital que tengan su origen en el Estado receptor y de los impuestos sobre el capital correspondientes a las inversiones realizadas en empresas comerciales o financieras en ese mismo Estado (letra d).

Los miembros del personal de servicio estarán exentos de los impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios.

En el supuesto de los miembros de oficinas consulares resulta afortunada la modificación contenida en la Reforma del

Modelo de 1994 ya que los privilegios fiscales reconocidos en la Convención afectan tanto a funcionarios consulares como a empleados consulares y a miembros del personal de servicio.

Acabamos de ver cuáles son los privilegios fiscales de los cuales pueden disfrutar los agentes diplomáticas y los miembros de oficinas consulares de acuerdo con los Convenciones multilaterales, aunque pueden verse modificados por Acuerdos bilaterales entre Estados.

Hemos visto que se trata de privilegios fiscales muy destacables y que deben ser respetados por los Estados en el momento de celebrar los CDI, en el caso de seguirse la pauta marcada por el artículo 27 del Modelo de Convenio.

Los Comentarios al art.27 del Modelo advierten que la aplicación simultánea de las cláusulas contenidas en un CDI y los privilegios diplomáticos y consulares otorgados en virtud de las reglas generales del Derecho Internacional Público o de un Acuerdo bilateral entre Estados pueden, en determinadas circunstancias, dar como resultado el excluir de gravamen a los interesados en ambos Estados.

Por ejemplo, tenemos el caso de un agente diplomático acreditado por el Estado A ante el Estado B y que percibe cánones y dividendos provenientes del Estado A. De acuerdo con el artículo 34 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas dichos dividendos y cánones no quedarán sometidos

a gravamen en el Estado B, para regular el gravamen de dichas rentas en el Estado A, el Estado de la fuente, se aplicará el CDI celebrado entre el Estado A y el Estado B.

De acuerdo con el CDI, tales rentas no serán gravadas en el Estado A (caso de los cánones) o lo serán a un tipo muy bajo (caso de los dividendos). Lo que significa una reducción del gravamen total muy considerable.

El Comité de Asuntos Fiscales ha previsto la introducción de una cláusula bilateral con el fin de evitar reducciones impositivas excesivas :

"En la medida en la que, por razón de los privilegios fiscales de los que se benefician los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares, de acuerdo con las normas de Derecho Internacional público o de acuerdo con normas de Convenios bilaterales, la renta o el patrimonio no quedan sujetos a gravamen en el Estado de recepción, el derecho de gravamen se reserva al Estado acreditante".

Sin necesidad de recurrir a los Acuerdos bilaterales, los Estados han resuelto esta cuestión mediante su propia legislación interna.

Así, en numerosos Estados miembros de la OCDE, la legislación interna dispone que los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares, cuando se encuentran en

el extranjero son, desde el punto de vista fiscal, considerados como residentes del Estado que los acredita.

De igual forma consideran a los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares de otros Estados como no residentes en el Estado en el que están acreditados⁶⁸⁷ y, por lo tanto, sólo quedarán obligados a contribuir por obligación real, por las rentas provenientes del Estado en el que se encuentran.

Con la adopción de este sistema se evitará la doble exoneración fiscal de gravamen en el Estado receptor, en el Estado en el que se encuentran (de acuerdo con el artículo 34 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas y de acuerdo con el artículo 49 de la Convención de Viena sobre relaciones consulares), deberán tributar.

Al ser considerados los miembros de la misión diplomático

⁶⁸⁷ En nuestro Derecho, el artículo 14 de la Ley 18/1991 establece los supuestos especiales de obligación personal de contribuir (miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españoles, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o que formen parte de Delegaciones o Misiones de observadores en el extranjero y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomática o consular, siempre y cuando no tuvieran residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de las condiciones enumeradas anteriormente).

El artículo 15 de la Ley 18/1991 prevé unas excepciones a la obligación personal de contribuir en los supuestos citados anteriormente cuando se trate de un extranjero al servicio de otro Estado que no sea España y en los supuestos de funcionarios y otros agentes de las Comunidades Europeas que por tal condición tengan su residencia en España. Estas personas quedarán obligados a contribuir por obligación real.

y de la oficina consular como residentes del Estado acreditante, del Estado que les acredita, deberán tributar en ese Estado por la totalidad de las rentas mundiales que perciban por aplicación del principio de la residencia y se aplicarán las medidas destinadas a evitar la doble imposición en el CDI.

Para las rentas provenientes del Estado receptor y que resultan gravadas en el mismo, se aplicarán las normas del CDI entre el Estado acreditante y el Estado receptor. Generalmente, se trata de rentas del capital mobiliario sujetas a una retención limitada en el Estado de la fuente que, posteriormente, en el Estado de residencia, el Estado acreditante, quedarán integradas en la base imponible del contribuyente y una vez obtenida la cuota impositiva se deducirán las cantidades retenidas previamente en el Estado receptor.

La posibilidad de considerar a los miembros de una misión diplomática o de una oficina consular como residentes del Estado acreditante puede incluirse en el artículo 4 del Modelo de Convenio que, hemos visto, establece una serie de reglas en materia de "residencia".

La cláusula sugerida por el Comité de Asuntos Fiscales es la siguiente: "No obstante las disposiciones del artículo 4, cualquier persona física que sea miembro de una misión diplomática, de una oficina consular o de una delegación permanente de un Estado contratante que esté situada en el otro Estado contratante o en un Estado tercero será considerada, a

efectos del Convenio como residente del Estado acreditante, si:

a) de acuerdo con las normas del Derecho internacional público, no quedaba sujeta a gravamen en el Estado receptor por las rentas de fuentes exteriores a este Estado o por el patrimonio situado fuera de ese Estado, y

b) queda sometida en el Estado acreditante a las mismas obligaciones, en materia de impuestos generales sobre la renta y el patrimonio, que los residentes de este Estado.

Podemos concluir que el régimen previsto inicialmente por el Modelo de Convenio de la OCDE que acumulaba los privilegios previstos por los Convenios multilaterales y los Convenios bilaterales y los beneficios de los CDI producían supuestos de exoneración fiscal o de muy bajo nivel de gravamen.

El diplomático o funcionario consular está exento de gravamen por todas sus rentas y bienes en el Estado receptor salvo por lo que respecta a los impuestos sobre los bienes inmuebles privados, los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados y las ganancias de capital que tengan su origen en el Estado receptor y los impuestos y los gravámenes sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado receptor y se beneficia de las cláusulas del CDI entre el Estado receptor y el Estado acreditante de forma que obligan a este último a limitar su poder tributario sobre las rentas del capital mobiliario provenientes del mismo Estado acreditante.

Los Estados pueden reaccionar de dos formas: declarando a miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares residentes del Estado acreditante de forma que debían tributar en él por la totalidad de las rentas mundiales incluidas las rentas declaradas exentas en el Estado receptor y aplicándose las medidas destinadas a evitar la doble imposición internacional, o puede incluirse una cláusula en los CDI según la cual las rentas y bienes que no pueden gravarse en el Estado receptor de acuerdo con las normas de Derecho Internacional público o normas de Acuerdos bilaterales, podrán someterse a gravamen en el Estado acreditante.

La mayoría de Estados han preferido la primera solución: considerar residentes del Estado a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares sea cual sea su lugar de destino y considerar no residentes del Estado a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares extranjeras.

VI.D.2. El tratamiento de los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares en los CDI celebrados por España :

En todos los CDI celebrados por España existe una cláusula que prevé el tratamiento tributario de los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

La casi totalidad de estos CDI han incluido el contenido que corresponde al artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El mayor nivel de heterogeneidad se ha dado en cuanto a los títulos dados a estos artículos.

Algunos CDI siguen el título propuesto por el Proyecto de Convenio de 1963 "Funcionarios diplomáticos y consulares" (CDI con Australia, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, India y Argentina), otros siguen el título propuesto por el Modelo de Convenio de 1977 "Agentes diplomáticos y funcionarios consulares" (CDI con Checoslovaquia, China, Estados Unidos de América, Luxemburgo, Túnez, Irlanda, Corea, Ecuador, Filipinas y Méjico). Todavía no ha aparecido ningún CDI celebrado por España que lleve el título que apareció tras la Reforma de 1994.

Existen CDI en las cuales no se da título a los artículos (CDI con Alemania, Austria y Japón).

Finalmente, existen algunos CDI con denominaciones heterogéneas como "Otras disposiciones" (CDI con Bélgica), "Miembros de misiones diplomáticas o consulares" (CDI con Bulgaria y Hungría), "Privilegios diplomáticos y consulares" (CDI con Noruega) y "Privilegios fiscales" (CDI con la URSS).

La mayoría de los CDI tienen una extraordinaria semejanza con el contenido del Modelo de Convenio por lo que respecta a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares.

En el CDI con Suiza se introducen dos párrafos en los cuales establece que "a los efectos del presente Convenio, los miembros de una Misión Diplomática y Consular de un Estado Contratante acreditada en el otro Estado Contratante o en un tercer Estado que posean la nacionalidad del Estado acreditante, se consideran residentes del Estado acreditante si están sometidos en este Estado a las mismas obligaciones en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio que los residentes de dicho Estado" y se establece, además, que "el Convenio no se aplica a las Organizaciones Internacionales, a sus órganos o funcionarios, ni a las personas que sean miembros de una Misión Diplomática o Consular de un tercer Estado, cuando se encuentren en el territorio de un Estado Contratante y no sean considerados como residentes en ninguno de ambos Estados Contratantes a efectos de los impuestos sobre la renta y el patrimonio".

El CDI con Canadá introduce una cláusula que establece que una persona física, miembro de una misión diplomática, consular o permanente de un Estado Contratante o en un tercer Estado, será considerada, a fines de aplicación del CDI como residente del Estado que envía a dicha persona física, si están sometidas a las mismas obligaciones que los residentes.

El CDI con Suiza tiene una cláusula en el mismo sentido aunque incluye la obligación de que la persona física sea nacional del Estado acreditante.

En los CDI con Canadá, Francia, Países Bajos y Suiza se

incorpora una norma en la que se excluye la aplicación del Convenio a las Organizaciones Internacionales, a sus miembros y funcionarios, y a las personas que sean miembros de una misión diplomática, consular o permanente en un tercer Estado, cuando se encuentren en el territorio de un Estado Contratante y no están sometidos en uno u otro Estado a las mismas obligaciones en materia de imposición sobre la renta y el patrimonio que los demás residentes de dichos Estados.

De acuerdo con el número 2 del artículo 4 del CDI con los Países Bajos, a efectos de aplicación del CDI una persona que sea miembro de una misión diplomática o consular de uno de los Estados, en el otro Estado o en un tercer Estado y que es nacional del Estado que la envía será considerado como residente del Estado que la envía.

Hemos podido comprobar a lo largo del estudio del Capítulo VI que contiene las "Disposiciones especiales" el carácter heterogéneo de éstas.

En efecto, las mismas sirven tanto para establecer de forma específica el tratamiento de determinados sujetos pasivos como los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares (art.27) como para establecer una norma general que va más allá del ámbito objetivo y subjetivo del Modelo de Convenio (artículo 24) como es la regla de no discriminación.

Finalmente, se incluyen entre las disposiciones especiales unos artículos, el 25 y el 26 destinados a facilitar la aplicación efectiva de las cláusulas del Modelo como son los artículos que regulan el procedimiento amistoso de resolución de controversias emanadas de la aplicación del CDI (artículo 25) y la cláusula de intercambio de información (artículo 26).

Sin duda la disposición que se aparta de forma más considerable del contenido general del Modelo de Convenio es la cláusula de no discriminación del artículo 24 que establece la prohibición de discriminación de los nacionales de los Estados Contratantes a efectos impositivos por razón de nacionalidad. Este principio general, enunciado en el número 1 del artículo 24, se especifica en los diversos números de dicho artículo al prohibir las discriminaciones fiscales de los establecimientos permanentes por razón de nacionalidad de las empresas titulares de dichos establecimientos permanentes o la prohibición de diferenciar los gastos deducibles admitidos fiscalmente por razón de nacionalidad de las empresas titulares de la explotación.

Esta disposición amplía su ámbito objetivo respecto del Modelo de Convenio al referirse a todos los tributos y no específicamente a los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Se aparta, también, en cuanto a la norma de la residencia adoptada para delimitar el ámbito subjetivo del Modelo. El criterio general adoptado es el de la nacionalidad recogiendo la tradición de los primeros Acuerdos de Comercio o de Amistad,

celebrados en el siglo XIX, con el objetivo de facilitar el desarrollo del comercio internacional. Únicamente se utiliza el criterio de la residencia para proteger los intereses de los apátridos (lógicamente, éstos carecen de nacionalidad). En este caso se prohíbe la discriminación de los apátridas residentes de alguno de los Estados Contratantes.

Los artículos 25 (procedimiento amistoso) y 26 (intercambio de información) tienen como finalidad no sólo facilitar la aplicación efectiva del Modelo de Convenio sino luchar contra la evasión fiscal internacional.

Uno de los mecanismos de lucha contra la evasión fiscal internacional, además de la adopción de medidas expresamente destinadas a ese propósito, consiste en una amplia y continua comunicación entre las Administraciones fiscales mediante el intercambio sistemático y continuo de las informaciones con trascendencia tributaria (adoptando las medidas necesarias para proteger la intimidad y el secreto profesional, comercial e industrial de los contribuyentes) y por la existencia de contactos periódicos entre los representantes de las Autoridades tributarias de ambos Estados para analizar las operaciones efectivamente realizadas entre grupos de sociedades, los precios de transferencia practicados sobre mercancías, bienes inmateriales o activos, o la aparición de nuevos mecanismos de evasión.

La correcta aplicación de estos mecanismos requiere la

estrecha y sincera colaboración entre las Administraciones fiscales. Sin embargo, hemos visto con anterioridad, que existen Estados que establecen unas normas tributarias internas destinadas a atraer las inversiones provenientes de agentes económicos vinculados con otros Estados, por motivos estrictamente fiscales.

Estos Estados, generalmente desarrollados y con una amplia red de CDI, no tienen especial interés en colaborar mediante la transmisión de información, con otras Administraciones fiscales, por lo que restringirán al máximo ésta basándose en motivos de protección de la intimidad, del secreto bancario, comercial, industrial o profesional o del orden público.

Por otro lado, en las áreas de mayor nivel de integración económica como la Unión Europea se han establecido en la actualidad medidas destinadas a facilitar la transmisión de información entre Administraciones fiscales que han sido desarrolladas por los Estados Contratantes.

Finalmente, cabe resaltar que la inclusión de un artículo como el 25 en un CDI aumenta el nivel de protección de los contribuyentes residentes de esos Estados, al introducir, independientemente de los recursos administrativos y judiciales de Derecho interno, una nueva posibilidad de reclamación ante las Autoridades fiscales del Estado de residencia por la aplicación incorrecta de las cláusulas del CDI que puede conducir a la celebración de negociaciones entre las Administraciones fiscales

de los Estados aunque no quedan obligadas a llegar a un acuerdo sobre la cuestión.

Hemos visto que de acuerdo en el Convenio europea sobre supresión de la doble imposición en materia de corrección de beneficios tal acuerdo es obligatorio. Quizás en un nuevo Modelo de Convenio se introduzca la obligación de que los Estados lleguen a un acuerdo sobre la cuestión litigiosa.

CONCLUSIONES :**Primera.**

La doble imposición jurídica internacional (fenómeno que puede definirse como la exigencia por dos Administraciones tributarias de cantidades a título de tributo a la misma persona por la misma manifestación de capacidad económica y por el mismo período impositivo) resulta del producto de la combinación de dos factores: un dato jurídico como la soberanía tributaria de los Estados y un dato fáctico como la actuación de los agentes económicos en una pluralidad de Estados.

Desde el final de la Segunda Guerra Mundial, auspiciados por fenómenos demográficos y tecnológicos, los agentes económicos, ya sean personas físicas, personas jurídicas e incluso Estados han ampliado su ámbito territorial de actuación, de forma que agentes económicos originarios de un determinado Estado actúan en otro u otros territorios sometidos a la soberanía de otro Estado.

Frente al dinamismo de los agentes económicos, los Estados partían de una situación estática, de plena soberanía tributaria, por la cual, los órganos legitimados constitucionalmente podían establecer libremente su propio sistema tributario.

La situación inicial de soberanía tributaria de los Estados ha evolucionado y, mediante la celebración de Acuerdos

internacionales supranacionales, los Estados han renunciado a algunas parcelas de su propia soberanía tributaria, especialmente en materia de aranceles aduaneros.

La evolución y el desarrollo de espacios económicos con un elevado nivel de integración económica como la Unión Europea han significado una cesión muy acentuada de la potestad tributaria en materia de aranceles aduaneros y de impuestos indirectos, tanto de los generales sobre el consumo como los aplicados a consumos específicos. Se han producido, igualmente, en el seno de la Unión Europea, algunos avances para la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de impuestos directos.

Podemos afirmar, sin embargo, que los Estados conservan un grado muy elevado de soberanía tributaria en materia de impuestos directos.

Segundo.

La sobreimposición que implica el gravamen coexistente sobre la renta percibida o la titularidad de una riqueza por una determinada persona por dos Estados diferentes y que es reflejo de la potestad tributaria de los Estados significa un obstáculo, una dificultad, para el desarrollo de las actividades económicas en varios Estados.

Los Estados han empleado dos mecanismos fundamentales para

resolver esta cuestión: por un lado, han introducido en su propio Derecho interno normas destinadas a paliar la doble imposición jurídica y, en algunos casos, económica, y, por otro lado, los Estados han celebrado Acuerdos bilaterales con otros Estados destinados a evitar la doble imposición internacional, generalmente denominados Convenios de Doble Imposición.

En el momento de celebrar los CDI, la generalidad de los Estados parten de los sucesivos Modelos de Convenio sobre renta y patrimonio, preparados por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, publicados en 1963, 1977 y 1992 (esta última edición fue reformada en 1994).

Cada uno de los Modelos de Convenio ha mantenido una estructura bimembre formada por un articulado compuesto de 30 artículos divididos en siete Capítulos y los Comentarios a cada uno de estos artículos.

Tercera.

Originariamente, la finalidad fundamental del Modelo de Convenio era la de proponer unos mecanismos destinados, encaminados, a paliar, a evitar, que los agentes económicos que actuasen en una pluralidad de Estados sufrieran una sobreimposición, superior frente a aquéllos que actuaban únicamente sometidos a la soberanía tributaria de un Estado.

Con la celebración de Convenios de Doble Imposición,

inspirados en el Modelo de Convenio de la OCDE, en ningún caso quería fomentarse la aparición de maniobras de evasión fiscal internacional que condujeran a supuestos de doble exoneración fiscal (supuestos en los que los agentes económicos no resultarán gravados en ninguno de los Estados en los que actúan).

Ante la aparición de mecanismos de evasión fiscal internacional, el Comité de Asuntos Fiscales ha introducido en los Comentarios al articulado soluciones destinadas a evitar la producción de este fenómeno en el Modelo de Convenio.

Ha sido tanto el interés por impedir el nacimiento de fenómenos de evasión fiscal que tal preocupación ha conducido a modificar, incluso, el título del Modelo de Convenio que ha eliminado la expresión "para evitar la doble imposición".

Cuarta.

Hemos visto que resulta de gran complejidad definir el concepto de evasión fiscal. En nuestra opinión la evasión fiscal internacional es un supuesto de fraude de ley a escala internacional, es decir, mediante la utilización de una pluralidad de ordenamientos jurídicos.

Los agentes económicos van a beneficiarse de las diferencias entre los sistemas tributarios de dos Estados que han celebrado, entre sí, un CDI inspirado en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1992.

Se van a efectuar, por parte de agentes económicos originarios de un determinado Estado, maniobras destinadas única y exclusivamente a entrar dentro del ámbito de aplicación de las normas de Derecho tributario de un Estado especialmente favorables para determinadas estructuras empresariales, existiendo en el Estado de origen instituciones de Derecho privado que permitirían la creación de las estructuras empresariales necesarias en el Estado de origen.

Con tales maniobras el agente económico conseguiría el propósito de beneficiarse del régimen tributario privilegiado en el Estado en el que se instala el agente económico y de la red de CDI celebrados por dicho Estado entre los cuales destaca el celebrado con el Estado de origen.

Son, pues, las características de la evasión fiscal internacional las siguientes:

1º. La adopción de las formas jurídicas privilegiadas del ordenamiento jurídico del Estado al que no se está sometido originariamente. Las normas de cobertura, a diferencia del fraude de ley interna, no forman parte del ordenamiento jurídico del Estado de origen del sujeto pasivo sino que están incluidas en el ordenamiento jurídico del Estado de instalación.

2º. Se emplean figuras e instituciones de Derecho Privado en el Estado de acogida que también existen en el Estado de origen.

3°. Los sujetos pasivos han ideado la estructura que combina los dos ordenamientos jurídicos con la intención, con el ánimo de eludir, de evitar, la aplicación del ordenamiento tributario de un Estado y buscar la aplicación del ordenamiento tributario del otro Estado.

4°. El resultado económico material obtenido por la aplicación del montaje que no es otro que la obtención de beneficios empresariales podría haberse obtenido igualmente utilizando las figuras e instituciones propias del ordenamiento tributario del Estado de origen de los agentes económicos.

5°. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, por aplicación de las normas del CDI y de las normas del Derecho tributario interno del Estado de acogida las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos son menores que en el caso de no haberse empleado el montaje empresarial que necesita de los dos ordenamientos jurídicos.

Hemos de advertir que la mayoría de los montajes de evasión fiscal internacional se apoyan en la normativa tributaria interna de Estados desarrollados (con elevado nivel de presión fiscal y una amplia red de CDI celebrados) que establecen unos determinados regímenes privilegiados con el objetivo expreso y consciente de atraer inversiones y actividades empresariales provenientes de los Estado con los cuales han celebrado el CDI.

Podemos concluir, pues, que la evasión fiscal internacional

significa una cierta forma de abuso de formas jurídicas, que consiste en emplear figuras jurídicas para salir del ámbito de aplicación de una sola soberanía tributaria y actuar con sometimiento a dos soberanías tributarias, beneficiándose del régimen fiscal privilegiado ideado por un Estado para determinadas estructuras empresariales y del contenido de las normas del CDI.

A lo largo de los Comentarios, especialmente, el Comité de Asuntos Fiscales ha sugerido la introducción de cláusulas destinadas a evitar al máximo la aparición de mecanismos de evasión fiscal.

Quinta.

Al ser el Modelo de Convenio de la OCDE una propuesta de Acuerdo Internacional creador de normas jurídicas vinculantes para los órganos administrativos y judiciales del Estado y para los particulares, el mismo comprende una delimitación del ámbito de aplicación del mismo y unas normas destinadas a interpretar su contenido.

En el Capítulo I se detalla el ámbito objetivo y subjetivo y en el Capítulo VII el ámbito temporal y en el Capítulo II aparecen unas definiciones así como unas reglas en materia de interpretación.

Sexta.

El ámbito subjetivo diseñado por el Modelo de Convenio para la aplicación del articulado es el de los sujetos residentes de uno o de ambos Estados contratantes (artículo 1). La elección del criterio personal de la residencia se explica por ser éste el criterio mayoritariamente aplicado en los Estados miembros de la OCDE para producir la sujeción a tributación por la totalidad de las rentas percibidas o bienes poseídos y por ser un criterio que favorece los intereses de los Estados miembros de la OCDE, en su mayoría exportadores de capitales.

La delimitación de la calidad de residente de una entidad parte del análisis de la legislación interna de ambos Estados Contratantes (número 1 del artículo 4), lo que puede conducir a supuestos de doble residencia que deben resolverse mediante la utilización de criterios subsidiarios contenidos en el número 2 del artículo 4. De esta forma se selecciona para la aplicación de todo el articulado cuál de los dos Estados Contratantes es el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes, siendo el otro Estado Contratante el Estado de la fuente de las rentas o de situación de los bienes.

Séptima.

La elección del criterio de la residencia como criterio de inclusión en el ámbito subjetivo de aplicación del Modelo de Convenio ha generado la aparición de mecanismos de evasión

fiscal.

Sujetos y entidades que no entraban dentro del ámbito subjetivo de aplicación de un CDI, al no ser residentes de ninguno de los Estados contratantes creaban entidades jurídicas con el objetivo exclusivo de beneficiarse de las cláusulas del CDI.

El fenómeno conocido como "treaty shopping" ha querido ser combatido por el Comité de Asuntos Fiscales mediante la modificación de los Comentarios al artículo 1 en los cuales se sugieren una serie de cláusulas que permiten la exclusión de determinadas entidades que no realizan actividades económicas reales del ámbito subjetivo del problema.

Siguiendo a una doctrina previamente analizada, somos escépticos respecto a la eficacia de las medidas seguidas al no poder combatir las formas de evasión fiscal más elaboradas, al mermar la seguridad jurídica del contribuyente y al no tener cláusulas de salvaguarda adecuadas para la protección de las actividades económicas legítimas.

Octava.

Por lo que respecta a la delimitación de las entidades que pueden entrar dentro del ámbito subjetivo del Convenio, entre éstas se encuentran, además de las personas físicas, cualquier entidad que sea considerada como sujeto pasivo de algún impuesto

sobre la renta y el patrimonio en el Estado de residencia, excluyéndose, hasta el momento, los establecimientos permanentes.

Novena.

La determinación del ámbito objetivo del Modelo de Convenio, de los impuestos a los cuáles se aplica el mismo se hace en función del objeto material de gravamen de los mismos (art.2). La renta, el patrimonio, una determinada clase de renta o un determinado elemento del patrimonio constituyen los objetos materiales de gravamen que entran dentro del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio. Si los impuestos que aparecen en un determinado sistema tributario gravan, recaen, materialmente sobre la renta o el patrimonio, o una determinada clase de renta o un determinado bien, entonces, estos impuestos entran dentro del ámbito objetivo de aplicación del Modelo de Convenio.

El empleo del objeto material de gravamen como criterio para determinar el ámbito objetivo de aplicación del Modelo de Convenio resulta de gran utilidad en el supuesto, no infrecuente, de modificaciones en las figuras que conforman el sistema tributario de un Estado contratante. El análisis de la estructura de las nuevas figuras impositivas introducidas permitirá conocer cuál es el objeto material de gravamen de las mismas y concluir, así, sobre la inclusión o no de tales figuras dentro del ámbito objetivo del Modelo de Convenio y la aplicación del articulado contenido en el mismo.

Por lo que respecta a los sujetos activos que pueden exigir los impuestos, el Modelo de Convenio ha elegido la solución más amplia que incluye tanto a los Estados como a cualquier otro Ente que puede tener reconocida legislativa o constitucionalmente potestad tributaria. Esta solución es absolutamente flexible al poder modificarla los Estados en función de su propia estructura político-territorial.

Décima.

En el último Capítulo del Modelo de Convenio, el Capítulo VII se plantea la cuestión del ámbito temporal de aplicación. El Comité de Asuntos Fiscales propone que los CDI que se celebren amparándose en el Modelo de Convenio entrarán en vigor una vez ratificados e intercambiados los instrumentos de ratificación y comenzarán a aplicarse en el momento en que los Estados lo hayan fijado (art.29).

Se aplicará el CDI que haya entrado en vigor mientras no se denuncie por parte de alguno de los Estados contratantes, preveyéndose un preaviso de seis meses y un período de carencia durante el cual no podrá denunciarse el CDI (art.30). Sin duda alguna, las normas constitucionales de los Estados obligarán a adoptar el texto propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales a las normas constitucionales de los Estados sobre ratificación de Acuerdos Internacionales.

Undécima.

Por lo que respecta al ámbito territorial de aplicación de los CDI inspirados en el Modelo de Convenio, no aparece ningún artículo en el mismo destinado a regular dicha cuestión de forma expresa, aunque, en términos generales, los Estados, en el momento de celebrar los Acuerdos Internacionales, introducen una cláusula delimitando la extensión de cada uno de los Estados contratantes. Dicha cláusula suele hacer referencia, además, del territorio terrestre, la plataforma continental y el mar territorial a la zona económica exclusiva a causa de la importancia de los recursos naturales energéticos y piscícolas de dicha zona.

El artículo 28 del Modelo de Convenio contempla la doble posibilidad de que el contenido del CDI efectivamente celebrado se extienda a cualquier parte del territorio de los Estados Contratantes que, originariamente, hubiera estado excluida del ámbito de aplicación del Convenio o a un territorio de los que alguno de los Estados Contratantes asuma las relaciones internacionales y de que, en caso de denuncia del CDI, se pondrá término a la aplicación del mismo en cualquier Estado o territorio a los que se hubiera hecho extensivo.

Duodécima.

Al ser el Modelo de Convenio una fuente de inspiración para la aprobación de normas jurídicas contenidas en textos

internacionales, debe contemplar el Modelo la cuestión de la interpretación del contenido del mismo.

Es necesario afirmar, por lo que respecta a la cuestión de la interpretación de los CDI que éstos, al ser normas de origen internacional, deben ser interpretados de acuerdo con criterios que aparecen en las normas de origen internacional. Así, debe aplicarse, por parte de los operadores jurídicos de los Estados, los criterios interpretativos que aparecen en los propios CDI y en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (que sistematiza el derecho consuetudinario en materia de Tratados Internacionales).

El Modelo de Convenio contiene en el Capítulo II una serie de disposiciones que afectan a la interpretación del mismo. La cuestión de la interpretación es abordada por el Comité de Asuntos Fiscales por dos vías: mediante la definición de determinados términos de forma expresa y mediante la introducción de una cláusula general de interpretación (número 2 del art.3).

Numerosos términos que resultan clave para la aplicación de las disposiciones del CDI se encuentran definidos expresamente (de forma abierta con reenvío a la legislación interna de los Estados y de forma cerrada sin necesidad de efectuar reenvío alguno a la legislación interna de los Estados), tanto en el Capítulo II como en otros Capítulos del Convenio.

Décimo tercera.

La cuestión que puede plantearse es la del valor jurídico de dichas definiciones propuestas y de la cláusula general de interpretación y, en general, del articulado y de los Comentarios contenidos en los sucesivos Modelos de Convenio: se trata de un "trabajo preparatorio" que sirve como mecanismo complementario para la interpretación de aspectos oscuros, ambiguos o absurdos de los textos internacionales (de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) o se trata de un cuerpo de reglas generales de tributación internacional avaladas por el consenso de un grupo considerable de Estados.

Nosotros no nos adherimos al sector doctrinal encabezado por Vogel que considera que el Modelo de Convenio de la OCDE y los Comentarios constituyen un cuerpo de reglas generales de tributación internacional avaladas por el consenso de un grupo considerable de Estados sino que el texto del Modelo puede considerarse como un "trabajo preparatorio" de acuerdo con el art.32 de la Convención de Viena del Derecho de los Tratados que sirve de inspiración para los representantes de los Estados en el momento de negociar un nuevo CDI.

Décimo cuarta.

La consideración del Modelo de Convenio y de sus Comentarios como una norma de origen internacional tendrá especial

importancia para la aplicación de la cláusula general de interpretación del número 2 del artículo 3 aunque no tanta para el supuesto de las definiciones que aparecen en el articulado del Modelo.

En efecto, en la mayoría de los CDI efectivamente celebrados se reproducen textualmente las definiciones que aparecen en el Modelo de Convenio y al estar contenidas en una norma jurídica de origen internacional como es un Tratado Internacional no se plantean cuestiones sobre su aplicación.

Por lo que respecta a la cláusula general de interpretación que aparece en el número 2 del artículo 3, en ésta, se efectúa, para los casos en que una expresión no esté definida en el articulado del Modelo, una remisión al significado dado por el Derecho interno de los Estados Contratantes relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que del contexto no se infiera una interpretación diferente.

Si consideramos que tanto el articulado como los Comentarios al Modelo de Convenio constituyen un cuerpo de reglas generales de tributación internacional amparado por el acuerdo de un grupo numeroso de Estados, podemos concluir que los Comentarios vinculan a los Estados Contratantes en el momento de celebrar los CDI de forma que las explicaciones, ejemplos, que los mismos aportan, constituyen la interpretación más precisa y meditada de los términos que no han sido objeto de definición abierta o cerrada.

De esta manera, las explicaciones que aparecen en los Comentarios al Modelo de Convenio se convierten en el primer nivel de resolución de las dudas que pudieran plantearse de la interpretación del articulado y, únicamente en el caso de que los Comentarios no pudieran resolver las dudas que pudieran plantearse, podría recurrirse al Derecho interno de los Estados Contratantes.

La consideración de los Comentarios al Modelo de Convenio como acuerdo general de interpretación del articulado impone la aplicación de los mismos por encima de las normas de Derecho interno de los Estados Contratantes.

Décimo quinta.

Hemos visto como el contenido de los Comentarios ha variado sustancialmente en la edición del Modelo de Convenio de 1992 respecto a las ediciones anteriores, lo que de acuerdo con el concepto de "interpretación itinerante" conduce a interpretaciones diferentes a lo largo del tiempo de los términos que aparecen en el articulado, de acuerdo con la evolución de los Comentarios.

Consideramos que dicha "interpretación itinerante" defendida por la mayoría de la doctrina sólo puede darse en función del contenido de los Comentarios. Así, la evolución del significado de algunos términos y del tratamiento de algunos problemas que pueden darse en la aplicación del Modelo, reflejados en los

Comentarios, nos parece totalmente justificable.

Décimo sexta.

El sistema propuesto por el Comité de Asuntos Fiscales en el Modelo de Convenio para paliar el fenómeno de la doble imposición comprende dos niveles de actuación.

En un primer nivel de actuación, el Modelo de Convenio en los Capítulos III y IV del mismo propone un sistema de reparto de la potestad de gravamen entre los dos Estados Contratantes.

Para realizar el reparto de la potestad de gravamen, el Comité de Asuntos Fiscales parte de una concepción amplia de renta que comprende cualquier ingreso percibido efectivamente por el sujeto pasivo que signifique un aumento patrimonial y que se haya producido durante el período impositivo (tal concepción amplia de renta se refleja en el número 4 del art.13 que propone un sistema de reparto residual para gravar las ganancias de capital o el art.21 que trata de "otras rentas").

Como consecuencia del concepto amplio de renta y de patrimonio, se propone en los Capítulos III y IV un sistema de reparto de la potestad de gravamen para las diferentes categorías de rentas existentes, en función de su origen económico, y para los diferentes tipos de bienes entre el Estado de la residencia del receptor o del titular y el Estado de la fuente o de situación.

Para algunas categorías de rentas se establece un sistema de imposición exclusiva en favor de uno solo de los Estados (generalmente, el Estado de residencia). Aunque en términos generales la imposición se encuentra compartida entre el Estado de la fuente o de situación y el Estado de residencia. La imposición compartida puede estar limitada en el Estado de la fuente como es el caso de los intereses y dividendos.

En los supuestos de potestad exclusiva de gravamen no se produciría ningún supuesto de sobreimposición. Por el contrario, en los supuestos de imposición compartida deberá recurrirse al segundo nivel de actuación para evitar la sobreimposición.

Décimo séptima.

El segundo nivel de actuación de los mecanismos para evitar la doble imposición jurídica se encuadra en el Capítulo V del Modelo en el que se proponen dos métodos para evitar la doble imposición jurídica en los supuestos de categorías de rentas y de bienes que son objeto de potestad compartida de gravamen tanto de forma limitada como ilimitada en el Estado de origen de las rentas o de situación de los bienes y el Estado de residencia del receptor de las rentas y del titular de los bienes.

De acuerdo con el método de exención con progresividad las rentas o bienes que han podido ser gravados en el Estado de origen o de situación y que pueden ser gravados en el Estado de residencia del receptor o del titular quedan exentos de gravamen

en dicho Estado. Las rentas o bienes que han quedado exentos se tienen en cuenta únicamente para calcular el tipo de gravamen aplicable a las rentas o bienes que no han quedado exentas de gravamen en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes (art.23A del Modelo).

Por el método de imputación limitada las rentas o bienes que han podido quedar gravados en el Estado de la fuente o de situación se añaden al resto de rentas o bienes que quedan gravados en el Estado de residencia del receptor de las rentas o del titular de los bienes. Una vez calculada la cuota tributaria debida por la totalidad de rentas o bienes deben deducirse las cantidades abonadas a título de impuesto en el Estado de residencia por las rentas o provenientes del Estado de la fuente o bienes situados en el Estado de residencia (art.23B).

Décimo octava.

Los artículos incluidos en el Capítulo III y el Capítulo IV contienen normas de Derecho tributario material que determinan el régimen de reparto de la soberanía tributaria entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia (determinados en función de los criterios del artículo 4), aunque no contienen normas de Derecho tributario formal. En materia de Derecho tributario formal se aplicará el Derecho interno de cada uno de los Estados Contratantes.

Dichos artículos no han sufrido prácticamente ninguna

modificación en cuanto a su contenido en el Modelo de Convenio de 1992 respecto al Modelo de Convenio de 1977. Sin embargo, los Comentarios a los mismos han sugerido cláusulas destinadas a evitar la evasión fiscal internacional.

Décimo novena.

Por lo que respecta a las rentas derivadas de bienes inmuebles (art.6), plusvalías generadas por la transmisión de bienes inmuebles (número 1 del art.13) y la fracción del patrimonio formada por bienes inmuebles (número 1 del art.22) se ha mantenido el criterio de imposición compartida en el Estado de la fuente y en el de situación.

Además, se ha introducido en los Comentarios al artículo 6 la sugerencia de que se incluya en los CDI que se celebren en el futuro una cláusula que trate el supuesto de las "real estate companies" (sociedades cuyo activo esté compuesto fundamentalmente de bienes inmuebles) y que han sido creadas con el propósito de evitar el gravamen en el Estado de la fuente o de situación de los bienes inmuebles. La transmisión de participaciones sociales o la mera titularidad de las mismas daría lugar a la aplicación del gravamen como si no existiera la sociedad, la persona jurídica.

Vigésima.

El tratamiento de los beneficios empresariales previsto en

el Modelo de Convenio de 1992 no ha sido modificado: los beneficios empresariales tributan únicamente en el Estado en el que reside el empresario individual o social que los ha generado salvo que dicho empresario actúe en el otro Estado Contratante mediante establecimiento permanente (definido en el art.5), supuesto en el que el Estado de dicho establecimiento permanente podrá gravar los beneficios vinculados a dichos establecimientos permanentes (art.7 del Modelo) y, por lo que respecta a las empresas asociadas se mantiene el principio de actuación independiente en el mercado que tiene como corolario la facultad de las Administraciones tributarias de modificar los resultados de dichas empresas para satisfacer el principio de actuación independiente en el mercado (art.9 del Modelo).

Vigésimo primera.

Por lo tanto, el concepto de establecimiento permanente (unidad económica dotada de fijeza y de permanencia que constituye el vehículo de actuación de un empresario individual o social) sigue siendo extraordinariamente importante por lo que respecta a la tributación de los beneficios empresariales en el Modelo de Convenio.

La figura del "establecimiento permanente" se encuentra en un proceso de "personalización". Aunque desde el punto de vista del Derecho privado, el establecimiento permanente carece de personalidad jurídica y de que, desde el punto de vista del Derecho fiscal, no se le considera residente del Estado en el que

actúa, en el que desarrolla su actividad económica, se considera al establecimiento permanente como una unidad imponible a efectos tributarios independiente de la empresa de la que depende y se admite que posea una contabilidad separada (aunque con correcciones que pueden modificar sustancialmente los resultados contables). Además, en las relaciones del establecimiento permanente con su establecimiento principal se exige la aplicación del principio de actividad independiente en el mercado.

Vigésimo segunda.

Por lo que respecta a las empresas asociadas (cualquiera que sea la forma de su vinculación), el Comité de Asuntos Fiscales se ha preocupado extraordinariamente por la cuestión de los precios de transferencia entre empresas que forman parte del mismo grupo empresarial.

Tal preocupación se ha manifestado en la publicación de Informes sobre la materia que intentan buscar soluciones a la cuantificación de los intercambios de mercancías, de marcas, de bienes incorporeales dentro del mismo grupo empresarial. Sin embargo, la cuestión no resulta de fácil resolución.

Vigésimo tercera.

Creemos que no sería inútil unificar el régimen de los

establecimientos permanentes y de las filiales.

En el Estado actual del desarrollo del Derecho fiscal internacional, los establecimientos permanentes plantean la doble dificultad en el cálculo de los resultados de su naturaleza de unidad económica dentro de una unidad jurídica superior y de las relaciones con empresas asociadas (cuando realizan actividades comerciales con empresas que no son el establecimiento principal, pero que forman parte del mismo grupo económico).

Si se unificara el tratamiento de los establecimientos permanentes y el de las filiales se eliminarían los problemas de cuantificación de las operaciones entre el establecimiento permanente y el establecimiento principal que se equipararía al trato de dos empresas asociadas.

Subsistirían las dificultades pero el tratamiento de las operaciones entre empresas asociadas ha sido ya ampliamente analizado en Informes auspiciados por la OCDE y supondría menores complicaciones administrativas y contables.

Vigésimo cuarta.

El tratamiento privilegiado de las empresas dedicadas a la navegación marítima y aérea, interior e internacional se mantiene y, en consecuencia, únicamente pueden gravarse los beneficios en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8 del Modelo de Convenio).

Vigésimo quinta.

Para las rentas del capital mobiliario se mantiene el principio de imposición compartida sobre intereses y dividendos entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia aunque limitada a un porcentaje sobre la cantidad bruta de los mismos en el Estado de la fuente (artículos 10 y 11 del Modelo) y la imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia (art.12) aunque en la práctica, los CDI han seguido el principio de imposición compartida limitada en el Estado de la fuente.

Estos artículos del Modelo reflejan de manera efectiva la preocupación, mantenida por el Comité de Asuntos Fiscales, por impedir que se produzcan fenómenos de evasión fiscal.

Así, se mantiene la condición del "beneficiario efectivo" para aplicar el límite a la imposición en la fuente sobre intereses y dividendos.

Como reflejo del principio de actuación independiente de los agentes económicos se incluyen medidas para combatir la "infracapitalización". El número 6 del art.11 del Modelo de Convenio que regula el tratamiento de los "intereses" prevé, como medida para evitar la evasión fiscal, la posibilidad de que los intereses pagados puedan ser recalificados como "beneficios distribuidos" si existieran unas relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de los dividendos, o entre uno u otro y terceros y, al mismo tiempo, el importe de los intereses

pagados excediera del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones.

Vigésimo sexta.

Los Comentarios admiten, en el Modelo de Convenio de 1992, la posibilidad de que los Estados imputen y graven los beneficios no repartidos obtenidos por sociedades residentes de otros Estados. Esta posibilidad, ideada para evitar la evasión fiscal, plantea toda una serie de dificultades.

En primer lugar, nos parece que un Estado únicamente tiene potestad para gravar una determinada categoría de renta cuando está amparado por algún artículo del Modelo pero que en los otros supuestos no contemplados en el Modelo ha renunciado a su potestad y no puede crear unilateralmente supuestos de sujeción a gravamen.

Tampoco se resuelve la cuestión sobre si dichos beneficios imputados deben recibir el tratamiento de los dividendos (art.10), o bien si cada elemento de la renta imputada debe quedar sometido al régimen previsto por las disposiciones correspondientes del Convenio (beneficios industriales o comerciales, intereses, cánones...).

Finalmente, en el caso de reparto de los beneficios que habían sido imputados previamente como rentas, se plantea la cuestión de qué tratamiento debe darse a dichos beneficios.

Vigésimo séptima.

La regulación del reparto de la potestad tributaria sobre los incrementos de patrimonio (art.13) sigue los principios contenidos en el Modelo de Convenio de 1977 y se establece un tratamiento paralelo de los incrementos de patrimonio generados por la enajenación de determinados bienes que el previsto para las rentas producidas, generadas por dichos bienes.

Vigésimo octava.

En materia de tratamiento de las rentas derivadas de trabajos independientes (art.14, profesionales liberales, artistas y deportistas, art.17 y estudiantes, art.20) se mantiene el contenido del articulado y de los Comentarios existentes en el Modelo de Convenio de 1977.

Para evitar la reproducción del mecanismo de evasión fiscal, empleado por artistas y deportistas, consistente en la interposición de una sociedad titular de los derechos derivados de la actividad de dichos artistas y deportistas se ha previsto que las rentas derivadas de actuaciones artísticas o deportivas se imputen directamente a las personas físicas que las han generado ignorando la existencia de la persona jurídica titular de los derechos sobre las actuaciones artísticas o deportivas.

Vigésimo novena.

Una de las pocas modificaciones que se han producido en el articulado del Modelo de Convenio de 1992 estriba en la regulación de los trabajos dependientes (art.15 del Modelo).

Tal modificación se ha producido con el objetivo de limitar las posibilidades de evasión fiscal. En efecto, en el número 2 del art.15 se establecen unos requisitos que en el caso de darse excluyen de tributación en el Estado de realización de la actividad asalariada.

Entre estas condiciones figuraba una que hacía referencia al tiempo de permanencia en el Estado de realización de la actividad asalariada (permanencia inferior a 183 días durante el año fiscal considerado) que generaba supuestos de permanencia considerable que no daba lugar a tributación en el Estado de la actividad.

Con la nueva redacción que refiere el período de permanencia a la permanencia durante el año fiscal considerado sino a la permanencia que empiece o finalice en el año fiscal considerado. Se pretende evitar la aparición de fenómenos de evasión fiscal.

Trigésima.

Por lo que respecta a las otras rentas derivadas de actividades dependientes actuales o pasadas (participación de

consejeros, art.16, pensiones, art.18, funciones públicas, art.19) no se han introducido novedades ni en los Comentarios ni en el articulado del Modelo de Convenio de 1992 respecto del Modelo de Convenio de 1977.

Trigésimo primera.

Como reflejo del concepto amplio de renta recogido por el Comité de Asuntos Fiscales, en el número 21 del Modelo se recoge el tratamiento de las otras rentas para contemplar aquellos supuestos de rentas que no han sido contemplados en los otros artículos del Modelo.

Se adscribe este supuesto al principio de la potestad exclusiva de gravamen de la residencia como muestra del origen del Modelo de Convenio en una Organización Internacional que reúne a Estados desarrollados económicamente cuyos intereses se ven protegidos por la aplicación del principio de la residencia.

La única excepción al principio de residencia, contenido en el número 2 del art.21, se produce en el supuesto de que exista una vinculación efectiva entre el bien o derecho que genera las rentas y un establecimiento permanente o una base fija de negocios situados en el Estado de origen de la renta y pertenecientes al receptor de la renta residente del otro Estado Contratante.

Trigésimo segunda.

Al igual que sucedía en la regulación de los incrementos de patrimonio, la regulación del reparto de la potestad tributaria sobre los distintos elementos del patrimonio (art.22, único artículo de Capítulo IV) sigue los principios contenidos en el Modelo de Convenio de 1977 y se establece un tratamiento paralelo de los elementos del patrimonio que el previsto para las rentas producidas, generadas por dichos bienes constitutivos del patrimonio de una persona física o jurídica.

Trigésimo tercera.

Ampliando el ámbito objetivo y subjetivo elegido de forma general por el Modelo de Convenio, el art.24 pretende que no se produzcan discriminaciones en materia fiscal para los nacionales (tanto personas físicas como personas jurídicas y agrupaciones de personas) de alguno de los Estados Contratantes ni para los apátridas residentes de los mismos.

Resulta ampliado el ámbito subjetivo al aplicarse en este artículos el criterio de la nacionalidad como criterio para delimitar el ámbito subjetivo del artículo y también resulta ampliado el ámbito objetivo al aplicarse el principio de no discriminación no sólo a los impuestos que tengan como objeto material de gravamen la renta y el patrimonio sino que se amplía dicho ámbito objetivo a cualquier clase de tributo exigido por el Estado o el resto de Administraciones públicas.

La no discriminación significa que deberán recibir el mismo tratamiento jurídico-tributario los nacionales del Estado Contratante (mismos gastos deducibles, mismas deducciones impositivas...) siempre y cuando se encuentren los nacionales del otro Estado Contratante en las mismas circunstancias que los nacionales del Estado Contratante que ha de aplicar las normas.

El artículo prevé expresamente que los residentes y los no residentes no se encuentran en las mismas condiciones.

Trigésimo cuarta.

El artículo 25 del Modelo de Convenio contempla dos procedimientos destinados a facilitar la aplicación efectiva del Convenio.

Así, en los números 1 y 2 del artículo 25 se contempla un procedimiento que, independiente y compatible con cualquier recurso administrativo y judicial, aumenta la esfera de derechos del particular y le permite reclamar, ante las Autoridades de su país el incumplimiento de las cláusulas del CDI.

Se trata de un procedimiento que puede tener dos niveles, uno nacional, con la presencia única del Estado de residencia o del Estado del que es nacional, y otro internacional, con la presencia de los dos Estados Contratantes.

Este procedimiento, que tiene un origen conflictual y

jurídico, no puede clasificarse como un arbitraje de equidad, al existir la obligación de los dos Estados de analizar la cuestión litigiosa pero no la de llegar a un acuerdo.

Creemos que el acuerdo al que puedan llegar los Estados tras haber realizado negociaciones tiene naturaleza de transacción. Se dan todos los elementos del contrato de transacción: acuerdo entre las partes una vez surgido el conflicto en el que cada una de las partes ceda en una porción de sus intereses y que resulta vinculante para cada una de ellas.

Trigésimo quinta.

En el número 3 del artículo 25 del Modelo, se plantea la posibilidad de que los Estados, por su propia iniciativa, los decidan celebrar negociaciones para resolver las dificultades y lagunas que hayan podido surgir de la aplicación del CDI que hubieran celebrado.

Cuando los Estados celebran negociaciones con el objetivo de llegar a un acuerdo que permita resolver las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación o aplicación de un CDI, se están efectuando negociaciones con el objetivo de llegar a una "interpretación auténtica" del Convenio (acuerdo entre las Partes posterior a la celebración del Tratado acerca de la interpretación o aplicación de las disposiciones del mismo).

En el supuesto de que los Estados efectúen negociaciones con el objetivo de tratar de evitar la doble imposición internacional en los supuestos que no habían sido contemplados por el CDI efectivamente celebrado, se trata de un caso de negociación directa entre Estados para la resolución de diferencias políticas, de diferencias que no están reguladas por el Derecho internacional.

Trigésimo sexta.

De forma similar a lo que sucede en el Derecho interno, la utilización por parte de la Administración de información con trascendencia tributaria constituye un requisito necesario para la aplicación efectiva de los CDI celebrados.

El art.26 del Modelo de Convenio plantea la cuestión del intercambio de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones encargadas de la aplicación efectiva del sistema tributario de los dos Estados Contratantes.

En este caso nos hallamos no ante una situación de poder de la Administración y una correlativa situación de deber por parte de los administrados, existente en numerosos Estados, sino que nos hallamos ante dos Estados soberanos que en un plano de igualdad deciden, libremente, intercambiar la información con trascendencia tributaria de la que estén en posesión.

A lo largo del artículo se describe el tratamiento que debe

recibir la información obtenida por una Administración proveniente de otra Administración que se rige por el principio de mantenerlas secretas salvo en el supuesto de actuaciones judiciales.

También se detallan con los amplios límites de la transacción de información: la legislación interna y la práctica administrativa del Estado requerido, la legislación interna y la práctica administrativa del Estado requiriente, el ejercicio de la práctica administrativa normal, el secreto comercial, industrial, profesional y el orden público.

Trigésimo séptima.

De acuerdo con el artículo 27 del Modelo de Convenio se reconocen a los miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares los privilegios fiscales, para el mejor desempeño de su misión, que les han sido otorgados por Tratados multilaterales (Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 18 de abril de 1961 y la Convención de Viena sobre relaciones consulares de 24 de abril de 1963), Convenios bilaterales o normas consuetudinarias de Derecho Internacional Público y, al mismo tiempo, reconocen el derecho a beneficiarse de las cláusulas de los CDI que se celebren, sin que éstas puedan modificar los privilegios reconocidos anteriormente.

BIBLIOGRAFÍA :

AA.VV., Número monográfico sobre el nuevo IRPF, RDFHP, nº142, julio-agosto, 1979.

AA.VV. Documentación monográfica, Civitas REDF, julio-agosto, 1979.

ABAD FERNÁNDEZ, A y otros, Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1991.

ABARCA JUNCO, P., Derecho Internacional Privado, Volumen I, UNED.

ABELLÁN HONRUBIA, V. y VILÀ COSTA, B., Lecciones de Derecho comunitario español, Ariel Derecho, 1ªed., Barcelona, 1993.

AGUALLO AVILÉS, A., Tasas y precios públicos, Lex Nova, Valladolid, 1992.

AGULLÓ AGÜERO, A., Intercambio de información tributaria y derecho de la información, CISS Noticias/CEE, noviembre de 1988, año IV, nº46.

ALBALADEJO GARCÍA, M., Derecho Civil I. Introducción y parte general, Ed. Bosch, Barcelona, 1989.

ALBI IBÁÑEZ, E., Estrategias de planificación fiscal

internacional: instrumentos financieros, en Planificación fiscal internacional, en Perspectivas del Sistema Financiero, nº43, 1993.

ALBI IBÁÑEZ, E., RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J., Tributación de los no residentes en España (aspectos internacionales del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades), I.E.F., Madrid, 1989.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El derecho tributario español y el Modelo de Convenio de la OCDE: comparación, en Doble Imposición Internacional, IEF, Madrid, 1973.

ALONSO FERNÁNDEZ, F., Novedades de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, Carta Tributaria, nº173.

El abuso de convenio: las cláusulas anti-abuso en el Convenio con los EEUU de América, en Estudios sobre el Convenio de doble imposición entre España y Estados Unidos, Ed.Siete, Valencia, 1991.

ALONSO GARCÍA, E., El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española, RAP, 1983, nº100-102.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., Jurisprudencia constitucional tributaria, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993.

El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información, Civitas REDF, septiembre-diciembre 1990.

Comentario al art.113 LGT, en La Reforma de la Ley General Tributaria, CEDECS, Barcelona, 1995.

ANDRÉS, M., El artículo 22 de la Ley General Tributaria, en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

ANTÓN PÉREZ, J.A., Rendimientos del capital mobiliario, en Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y reglamento del Impuesto, Ed.Colex, Madrid, 1993.

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

ARIAS CAÑETE, M., Fraude de ley y Economía de opción, en Estudios de Derecho Tributario, Madrid, 1979, pp.503-537.

ARIAS VELASCO, J. y RODRÍGUEZ ROJO, L., Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones, Generalitat de Catalunya, 1992.

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

BAENA AGUILAR, A., La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed.Aranzadi, Pamplona, 1993.

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

BEAUCHAMP, A., Guide Mondial des Paradis Fiscaux, Bernard Grasset, 1987.

BERLIRI, A., Principios de Derecho Tributario, traducción española de Fernando Vicente-Arche Domingo, Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BITTEKER, B.I. y EUSTICE, J.S., Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, Ed.Warren, Gorham and Lamont, Boston, 1990.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A., La doble imposición-problemas jurídico-internacionales, I.E.F., Madrid, 1974.

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales, en Estudios de doble imposición internacional, I.E.F., Madrid, 1979.

Problemática general que suscita la aplicación del Convenio, en Estudios del Convenio entre España y Estados Unidos, Ed.Siete, Valencia, 1991.

BRANDEN, J.A., Comparative economic growth: evidence and interpretation, Canadian Journal of econocmics, noviembre 1992.

BRIONES FERNÁNDEZ, L., Consecuencias fiscales en España de

la planificación fiscal de las inversiones españolas en el extranjero, en Planificación fiscal internacional, en Perspectivas del Sistema Financiero, nº43, 1993.

BROOD, E., Estudio comparativo de los Tratados para evitar la doble imposición firmados por España desde la perspectiva de la planificación fiscal, Impuestos, nº15-16, Agosto, 1993.

BROSETA PONT, M., Manual de Derecho Mercantil, Ed.Tecnos, Madrid, 1991.

BÜHLER, O., Principios de Derecho Internacional Tributario, traducido por Fernando Cervera Torrejón, Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

Prinzipien den Internationalen Steuerrechts, Amsterdam, 1964.

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.

CALDERÓN CARRERA, J.M., Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y de calificación que plantea la aplicación de los Convenios de Doble Imposición internacional: análisis del nuevo Modelo de Convenio OCDE, RDFHP, septiembre-diciembre 1993, pp.16-184.

CALVO CARAVACA, A.L., Derecho internacional privado.Parte

especial, Centro de Estudios Superiores Sociales y Jurídicos
Ramón Carande, Madrid, 1993.

CANO MATA, A., El principio de igualdad en la doctrina del
Tribunal Constitucional, EDERSA, Madrid, 1983.

CARBAJO VASCO, D., El concepto de "establecimiento
permanente" en el Modelo de Convenio de la OCDE: consideraciones
y crítica, Crónica Tributaria, nº52.

La armonización fiscal de la imposición directa en la CEE,
Cuadernos de Actualidad, 5/1991.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., Geografía política y Tratados
fiscales, en Prólogo, en Tributación de no residentes, Ed. La Ley,
1993.

CARRASCO REIJA, L. y J., Planificación fiscal internacional,
Centro de Estudios Financieros, 1993.

CASADO OLLERO, G., La colaboración con la Administración
Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco,
HPE, Nº68, 1981.

CASTRO, F. DE., Derecho civil de España, Vol. I, tercera
edición, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955.

CAVESTANY MANZANEDO, M^a.A., El treaty-shopping en el Modelo
de Convenio de la O.C.D.E. de 1992, Impuestos nº15-16, Agosto,

1993.

CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F., La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia, I.E.F., Madrid, 1990.

CHACHOLIADES, M., Economía internacional, McGraw-Hill, Madrid, 1989.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria, Impuestos , nº12, 1988.

CHRÉTIEN, F., Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États, Recueil des Cours, vol.86, (1954-II).

Une espèce originale de traités fiscaux: les conventions internationales sur la double imposition des entreprises maritimes ou aériennes, Revue de Science et Législation financière, 1951.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed.Civitas, Madrid, 1981.

Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, en Curso de Derecho Tributario, 10ª edición, 1993.

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, Madrid, 1979.

COMBARROS VILLANUEVA, V.E., Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, Tecnos, Madrid, 1988.

CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO, Volumen I, Santiago de Chile, 1972.

CORONA RAMÓN, J.F., Integración de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1986.

CORS MEYA, X., Las tasas en el marco de un sistema tributario justo, Civitas REDF, nº51, 1986.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., Ordenamiento tributario español, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 1970.

COURT, J.F. y ENTRAYGUES, G., Gestion fiscale internationale des entreprise, Montchrétien, París, 1987.

CUBILLO VALVERDE, C., Empresas asociadas: el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, en Estudios de Doble Imposición internacional, I.E.F., Madrid, 1979.

DALIMIER, G., Droit fiscal international, Fasc.301, Jurisclasseur.

Conventions internationales en matière fiscale (relative aux doubles impositions), Fasc.352, Jurisclasseur.

DE AZCÁRRAGA, J.L., El concepto de plataforma continental ante el Derecho tributario, en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1972.

DE CASTRO, F., Derecho civil de España, vol.I, 3ª edición, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L., La residencia y el domicilio en la Ley General Tributario, Crónica Tributaria, nº50, 1984.

Prólogo en Doble Imposición Internacional, I.E.F., Madrid, 1971.

Modelo/92, Impuestos, nº15-16, 1993, pp.22-46.

El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española, en Estudios de doble imposición, IEF, Madrid, 1979.

La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición internacional, en Relaciones Fiscales Internacionales, IEF, Madrid, 1987.

Ganancias de capital, en Relaciones Fiscales Internacionales, IEF, Madrid, 1987.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GÓMEZ-ARNAU, P., Impuesto sobre las sucursales "Branch Tax", en Estudios sobre el Convenio

entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Gaceta Fiscal, 1991.

DE LA VILLA GIL, J.M., Convenios de doble imposición, en Comentarios a las leyes financieras y tributarias, Volumen XIV, EDERSA, Madrid, 1983.

El intercambio de información: aspectos generales. Su impacto en la Administración tributaria, en Estudios de Doble Impsición, Madrid, I.E.F., 1979.

El ámbito subjetivo del Convenio entre España y Estados Unidos, en Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición, Ed.Gaceta Fiscal, Madrid, 1991.

La OCDE y los criterios generales de tributación internacional. Postura española, RDFHP, nº173, 1984.

DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F., Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias, HPE, nº64, 1980.

La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, en Estudios de doble imposición internacional, IEF, 1979.

DEL ARCO RUETE, L., Doble imposición internacional y derecho tributario español, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1977.

Doble imposición económica de dividendos, en Hacienda Pública Española, nº24-25, Madrid, 1976.

DELGADO PACHECO, A., La asistencia mutua entre Admnsitraciones tributarias, Impuestos, 1990/I.

La asistencia mutua y el intercambio de información en el Convenio, Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos, Ed.Gaceta fiscal, Madrid, 1991.

DEHOUSSE, J.M., Les Organisations internationales. Essai de Théorie Générale, Liège, 1968.

DIAZ YANES, I., Nueva regulación del régimen fiscal de las operaciones entre matrices y filiales, Tribuna fiscal, nº21, 1992.

DIBOUT, P., Bénéfices industriels et commerciaux, Jurisclasseur, Fascicule 354-B.

DIEZ DE VELASCO, M., Instituciones de Derecho Internacional Público, Ed.Tecnos, Madrid, 1990.

DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN, R., Sistema de Derecho civil, Volumen I, 8ª edición, 1992, Madrid.

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, 1978.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., La configuración jurídica del deber de

contribuir, Ed.Civitas, Madrid, 1988.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio, Cedecs, 1995, pp.25-39.

ESTEVE PARDO, M^a.L., Líneas de Reforma en el Impuesto sobre Sociedades alemán, Civitas REDF, n^o83.

EUROPEAN TAXATION, Ireland-1, n^o3, March, 1994, International Bureau for Fiscal Documentation.

FARRÉ ESPAÑOL, J.M., La doble imposición. Modelo OCDE 1992, Ed.Einia, Barcelona, 1994.

Los ajustes fiscales entre empresas de distintos Estados de la Comunidad, en Revista de Economía Social y de la Empresa, n^o20.

FERNÁNDEZ PÉREZ, J.R., Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos Modelos de Convenio y recomendaciones existentes, en Estudios de doble imposición internacional, I.E.F., Madrid, 1979.

Medidas y disposiciones contra la elusión fiscal internacional a través de sociedades base y de sociedades instrumentales, Cuadernos de formación, Inspección de tributos, n^o14, 1990

FERNÁNDEZ ROZAS, J.C. y SÁNCHEZ LORENZO, S., Curso de

Derecho Internacional Privado, Ed.Civitas, Madrid, 1991.

FERREIRO LAPATZA, J.J., Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, 1993, 15ª edición.

El objeto del tributo, Civitas REDF, nº10, abril-junio, 1976.

Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo, en Hacienda Pública Española, nº22, 1973.

Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad, Civitas REDF, 64/89.

Contribuciones especiales, en Curso de Derecho Tributario, 9ª edición, Madrid, 1993.

FOUCAULT, G., L'établissement permanent, Fascicule 323, Jurisclasseur Droit International IV.

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

GARCÍA AÑOVEROS, J., Imposición de las ganancias de capital, en Las ganancias de capital, XXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1975.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, 2ª edición, Madrid, 1987.

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

GARCÍA NOVOA, C., El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones, en Tratado de Derecho Tributario Local, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, 1993.

GARCÍA SOBRINO, E. y ROZAS VALDÉS, J.A., La doble imposición interna de dividendos en la CEE y su grado de corrección (Análisis del sistema español), Cuadernos de Actualidad, I/1992.

GARRIDO FALLA, F., Tratado de Derecho Administrativo, Vol. I, Parte general. 10ª edición, Madrid, 1987.

GARROBÉ GENÉ, M., Comentario al artículo 22 de la Ley General Tributaria, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, IEF, Madrid, 1991.

GARRIGUES WALKER, A., Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes), en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, J., Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales, Crónica Tributaria, nº71, 1994.

GONZÁLEZ POVEDA, V., Tributación de no residentes, Ed. La Ley, Madrid, 1993.

La obligación real en la Ley 18/1991, Civitas REDF, nº73, 1992.

La propiedad inmueble y el no residente, Impuestos, nº7,

abril, 1995.

Tratados y Convenios internacionales, CISS, Madrid, 1993.
Alemania. Fiscalidad internacional, CISS, Valencia, 1993.
Reino Unido. Fiscalidad internacional, CISS, Valencia, 1993.

GONZÁLEZ POVEDA, M., Comentarios sobre la nueva transparencia fiscal internacional. Repercusión en la actividad exterior de las sociedades españolas. Impuestos, nº15-16, agosto, 1995.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., El fraude de ley en materia tributaria, Salamanca, 1993.

GOODE, R., El impuesto sobre la renta, IEF, 1974.

GOROSPE OVIEDO, J.I., Rendimientos de actividades empresariales o profesionales, en Comentarios a las leyes financieras y tributarias, EDERSA, 1983.

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

Doble imposición económica sobre dividendos, en Hacienda Pública Española, nº2, Madrid, 1973.

GUARDIOLA SACARRERA, E., Régimen fiscal de las transferencias internacionales de tecnología, Revista Jurídica de Catalunya, 1/1995.

GUIJARRO ZUBIZARRETA, F., La difícil fiscalidad del establecimiento permanente, en Impuestos II/1987.

Los rendimientos del capital mobiliario en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, Impuestos, nº19, 1991.

GUTIÉRREZ DE PABLO, G., Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención. Impuestos, nº10, mayo, 1995.

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

HERNÁNDEZ LAVADO, A., El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza rústica, en La Reforma de las Haciendas Locales, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991.

HERRERA MOLINA, P.M., El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional, Civitas REDF, nº667, 1990.

La potestad de información tributaria sobre terceros, La Ley, 1993.

HERRERO MADARIAGA, J., El fraude de ley como elusión ilícita

de los tributos, Civitas REDF, nº10/1976, pp.322-324.

HUCHA CELADOR, F. DE LA, El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: estudio de la Ley 29/1991, Carta Tributaria, nº62, 1992.

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, El Impuesto sobre el Patrimonio, Madrid, 1982.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, El Impuesto sobre el Patrimonio, Madrid, 1977.

ISAAC, G., Manual de Derecho comunitario general, Ed.Ariel, Barcelona, 1985.

JIMÉNEZ SÁNCHEZ, A., La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones, Ed.Comares, Granada, 1991.

JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G., Derecho Mercantil, Ed.Ariel.

JONES, R.C., Méthodes de Comptabilité Appliquée à la ventilation du revenu imposable des entreprises industrielles, Genève, 1933.

LACRUZ BERDEJO, J.L., Posesión y Propiedad, en Elementos de Derecho Civil III, Barcelona, 1991.

Derecho de obligaciones, en Elementos de Derecho Civil II, Barcelona, 1985.

LAROUSSE, Petit Larousse illustré, 1979.

LARRAZ, J., Metodología aplicativa del Derecho Tributario, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1951.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E., Comentarios al art.22, en Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Volumen I, EDERSA, 1982.

LEVINE, P., La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de Conventions internationales, París, 1988.

LLAMAS LABELLA, M., Las contribuciones especiales, Studia Albirtoniana, Bolonia, 1973.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J., Los deberes de información tributaria, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

MATA SIERRA, M^a.T., La armonización fiscal en la Unión Europea, Lex Nova, Valladolid, 1993.

MATTERA, A., Le marché unique européen, Ed.Jupiter, París, 1990.

MARÍN ARIAS, A., Impuesto sobre Sociedades, en Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, EDERSA, 1983.

MARTÍN QUERALT, J., El Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, en Curso de Derecho Tributario, 9ª edición, Marcial Pons, 1993.

Tasas y precios públicos, RHAL, 1989, nº57.

Cuestiones polémicas sobre tasas y tributos parafiscales, CISS Comunicación, nº26.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., Derecho administrativo económico, Volumen I, Ed.Tecnos, Madrid, 1988.

MARTÍNEZ LAGE, S., Breve diccionario diplomático, Oficina de Información Diplomática, nº48, Madrid, 1982.

MARZO CHURRUCA, S., Diferencias existentes entre el Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1963, y el Convenio Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE de 1977, en Estudios de Doble Imposición internacional, pp.197-231, I.E.F., Madrid, 1979.

MATA SIERRA, Mª.T., La armonización fiscal en la Unión Europea, Lex Nova, Valladolid, 1993.

MATEO RODRÍGUEZ, L., La tributación parafiscal, Colegio universitario, León, 1978.

MESSERE, K., The precursors and successors of the New O.E.C.D. Modelo Tax Convention on Income and Capital, pp.246-251, European Taxation, August, 1993.

MIAJA DE LA MUELA, A., Derecho Internacional Privado. Parte Especial, Madrid, 1987, Ed. Atlas.

MIGUEL TACCHI, C., La evasión tributaria, en Acciones contra el abuso y la defraudación fiscales, en Conferencia técnica del CIAT, Venecia, 1993.

MILLET SOLER, M., Las cumbres económicas y las relaciones económicas internacionales, en Organización económica internacional. Problemas actuales de la economía internacional, Ed. Pirámide, Madrid, 1991.

MIRANDA PAN, M., El fraude a la ley tributaria y la legislación española, RDFHP, nº128, Marzo-abril, 1977.

MONTOYA MELGAR, A., Derecho del Trabajo, 15ª edición, Madrid, 1994.

MUÑOZ CIUDAD, C., Estructura económica internacional. Introducción al crecimiento económico moderno, Ed. Civitas, 1992.

NIBOYET, J.P., Les doubles impositions au point de vue juridique, Recueil des Cours, Vol.31 (1930-1).

ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS,
L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs (1985);

L'évasion et la fraude fiscales internationales (1987);

La souscapitalisation (1987);

Prix de transfert et entreprises multinationales (1987);

L'imposition des artistes et sportifs (1987);

L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique (1988);

The taxation of fringe benefits (1988);

Tax consequences of foreign exchange gains and losses. Issues in international taxation (1988);

Quatre études complémentaires n°4 (1992);

Attribution de revenus aux établissements stables (1994);

Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intérieur des entreprises multinationales et ses Administrations fiscales, Paris, 1994;

Perspectives économiques de l'OCDE, n°52, junio, 1992;

Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger, Paris, 1992.

Projet de Convention concernant la double imposition sur les successions, Paris, 1966;

Modèle de Convention concernant la double imposition sur les successions et donations, Paris, 1982;

Projet de Convention concernant la double imposition sur le revenu et la fortune, Paris, 1963;

Modèle de Convention concernant la double imposition sur le revenu et la fortune, Paris, 1977;

Modèle de Convention sur le revenu et la fortune, Paris, 1992.

Régime fiscal appliqué aux logiciels, en Questions de Fiscalité internationale n°4, Paris, 1992.

ORTIZ-ARCE, A., El principio de igualdad en el Derecho económico, REDC, nº11, 1984.

ORTIZ CALZADILLA, R.S., En torno al fraude de ley en materia tributaria, Crónica Tributaria, nº39/1981, pp.127-133.

OTERO CASTELLÓ, J., El concepto de establecimiento permanente, RDFHP, nº112, 1974.

PALAO TABOADA, C., Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed.Civitas, Madrid, 1983.

El fraude a la ley en Derecho tributario, RDFHP, número 63, mayo-junio 1966.

Ganancias de capital y capacidad contributiva, Hacienda Pública Española, nº9, 1971.

El procedimiento amistoso en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, Hacienda Pública Española, nº16.

La potestad de información de la Administración Tributaria y sus límites, Gaceta Fiscal, nº45, 1978.

PASTOR RIDRUEJO, J.A., Lecciones de Derecho Internacional Público, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 2ªedición, Madrid, 1983.

PÉREZ DE AYALA, J.L., Las ficciones en el Derecho tributario, EDERSA.

PÉREZ ROYO, F., Impuesto sobre Vehículos de Tracción

Mecánica, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, 1992.

Impuesto sobre el Patrimonio, en Curso de Derecho tributario español, Marcial Pons, Madrid, 10ª edición.

PÉREZ ROYO, I., Manual del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Marcial Pons, Madrid, 1993.

El tratamiento de los rendimientos del capital en el nuevo I.R.P.F., Civitas REDF, nº75, junio-septiembre, 1992.

PIRES, M., International juridical double taxation of income, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1989.

POLO SÁNCHEZ, E., El ejercicio del cargo de administrador de la sociedad anónima por las personas jurídicas, Revista de Derecho Mercantil, nº98, 1965.

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

POUJADE, B., Commentaire nº943, Droit fiscal, nº19, 1989.

QUINTAS BERMÚDEZ, J., Impuesto sobre Sociedades, en Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Tomo IV, Vol.2º, EDERSA, Madrid.

RABLÁN, Régimen tributario de las rentas vitalicias,

Impuestos, 1994, I.

RÄDLER, A.J., Corporate taxation in the Common Market, Guides to European Taxation, Volumen II, Amsterdam, 1968.

RAMIS CHOPIN, C., Rentas exentas del IRPF, Impuestos nº8, abril, 1995.

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

RODRÍGUEZ-PONGA SALAMANCA, E., Transparencia fiscal internacional, Impuestos, nº15-16, agosto, 1995.

RODRÍGUEZ RUIZ, M.A., Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en La Reforma de las Haciendas Locales, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 1991.

ROMÁN GONZÁLEZ, Mª.V., La tributación de las rentas de capital en los Estados miembros de la Comunidad Europea, en Hacienda Pública Española, nº116, 3/1990.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., El fraude de ley y el abuso de formas jurídicas en Derecho tributario, Marcial Pons, Madrid, 1994.

ROUSSEAU, CH., Droit international publique, Tomo I, Ed.Sirey, París, 1970.

ROVIRA MOLA, A., El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa, Civitas REDf, nº8, 1975.

ROZAS VALDÉS, J.A., El Derecho Tributario ante el fraude de ley, RDFHP, nº223.

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

SAINZ DE BUJANDA, F., La interpretación en Derecho español de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición, en Hacienda y Derecho, Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

El sistema tributario español, RDFHP, nº41, Madrid, 1961.

Concepto del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, vol.IV, IEP, Madrid, 1966.

Un esquema de Derecho internacional financiero, Discurso de Investidura para el título de Doctor Honoris Causa de la Universidad de Granada, Civitas REDF, nº38, 1983.

La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho V, IEP, Madrid, 1967.

La no sujeción y la exención en Hacienda y Derecho III, IEP, Madrid, 1963.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., Consideraciones acerca del Impuesto

Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, Civitas REDF, nº42, 1984.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.A., El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, 1993.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M^a.A., La doble imposición internacionla en la Unión Europea, Ed.La Ley, Madrid, 1995.

SANTACANA, J., El mundo de los paraísos fiscales, Ed.Eurosystem, Barcelona, 1991.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A., Fundamentos de Derecho Adminsitrativo I, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988.

SANTAOLALLA LÓPEZ, F., Los Tratados como fuente del Derecho, en La Constitución española y las fuentes del derecho, Vol.III, Madrid, 1979.

SANTI ROMANO, Fragmentos de un Diccionario Jurídico, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1984.

SANZ GADEA, E., Impuesto sobre Sociedades, CEF, Madrid, 1993.

SELIGMAN, E., La double imposition et la coopération fiscale internationales, Recueil des Cours, La Haya, vol.2 (1927-V), pág.553.

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

SOCIÉTÉ DES NATIONS (COMMISSION ÉCONOMIQUE, FINANCIÈRE ET FISCALE-PROVISOIRE), Mémoire sur la superposition des taxes para Sir Basil P.Blackett, K.C.B., C.B.

Note sur les effets de la superposition des taxes sur les placements à l'étranger, E.C.B., C.B., Doc nºE.F.S.16 (A.16).

Doc nº E.F.S. 253.A.152.

Rapport sur la double imposition présenté au Comité Financier par MM.Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josish Stamp, Doc. nºE.F.S. 73, F.19.

Double imposiiton et évacion fiscale: Rapport présenté au Comité des experts techniques sur la double imposition et évacion fiscale, Doc.216.M.85.1927.

Rapport au Conseil sur les travaux de la troisième session du Comité tenue à Genève du 29 mai au 6 juin 1931, Doc.C.415.M.171.1931.

Rapport au Conseil sur les travaux de la cinquième session du Comité tenue à Genève du 12 au 17 juin 1935, Doc.C.252.M.124.1935.II.A.

L'imposition des entreprises étrangères et nationales (Volume IV). Méthodes de ventilation des revenus imposables, para

Mitchell B.Carroll, Doc.C.245 (b).M.217.(b).1933.II.A.

Modèles de convention bilatérales tendant à éviter dans le domaine international, les doubles impositions et l'évasion fiscale (Deuxième Conférence fiscale régionale), México D.F., julio 1943, Doc.C.2.M.2.1945.II.A.

Rapport sur les travaux de la dixième session du Comité, tenue à Londres du 20 au 26 mars 1946, Doc.C.37.M.37.1946.II.A., Genève, 1946.

SODERSTEN, B., International economics, Mac Millan Education Limited, 1988.

SOLANA VILLAMAR, F., La armonización de los impuestos especiales, Carta Tributaria, nº160.

SOPENA GIL, J., La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva, Civitas REDF, nº14, enero-marzo, 1984.

SOLS LUCÍA, A., El fraude a la ley, Barcelona, 1989.

STUDER, W., Über das Verständigungswverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen, Bull.for Int.Fiscal Doc., vol.XXV (1971).

SUAY RINCÓN, J., El principio de igualdad en la justicia constitucional, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985.

TAMAMES, R., Estructura económica internacional, Alianza Editorial, Madrid, 1990.

THE NEW ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA, Volumen 28, Chicago, 1988.

TIXIER, G., Commentaire n°806, Droit fiscal, n°15, 1991.

TIXIER, G., GEST, G. y KEROGUES, J., Droit Fiscal International, 2ª edición, Litec, París, 1979.

TUGORES QUES, J., Estructura económica internacional, Ed.McGraw-Hill, Madrid, 1993.

VAN DEN TEMPEL, A.J., Relief from double taxation, Amsterdam, 1967.

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

VICENT CHULIÀ, F., Compendio crítico de Derecho Mercantil, Tomos I y II, Ed.Bosch, Barcelona, 1991.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., Consideraciones sobre el hecho imponible, RDFHP, 1960.

Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-1958, RAP, 1959.

VIÑUALES, A., Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países, en HPE, nº46.

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

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

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., La fiscalidad del automóvil en España, Marcial Pons, Madrid, 1994.

XAVIER, A., El problema de las calificaciones en Derecho Tributario Internacional, RDFHP, nº225-226.

ZANCADA, F., Una revisión del concepto de establecimiento permanente, en Estudios de doble imposición internacional, IEF, Madrid, 1979.