

**FACULTAD DE DERECHO  
(ICADE)**

**PROBLEMAS INTERNOS  
DERIVADOS DE LA APLICACIÓN  
DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR  
LA DOBLE IMPOSICIÓN  
INTERNACIONAL EN EL DERECHO  
TRIBUTARIO ESPAÑOL.**

---

**Autor: Marta Pastor Díaz de Cerio  
5º E3 C**

**DERECHO TRIBUTARIO  
Tutor: Antonio Palou Bretones**

**Madrid  
Marzo 2018**



MARTA PASTOR  
DÍAZ DE CERIO

PROBLEMAS INTERNOS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN  
DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE  
IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL DERECHO  
TRIBUTARIO ESPAÑOL.





## ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS .....	6
RESUMEN .....	7
ABSTRACT .....	7
PALABRAS CLAVE .....	8
INTRODUCCIÓN .....	9
DESARROLLO.....	13
1. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO	13
2. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL .....	18
3. PARAÍDOS FISCALES .....	23
4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.....	26
5. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	30
5.1. CDIs en el marco de la OCDE.....	31
5.2. Modelo de convenio de la OCDE.....	35
6. TRATADOS ANTIELUSIÓN .....	46
7. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-ALEMANIA .....	48
8. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-LITUANIA .....	51
9. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-JAPÓN .....	53
CONCLUSIONES.....	55
BIBLIOGRAFÍA .....	59
ANEXO .....	65

## LISTADO DE ABREVIATURAS

AII: Acuerdo de Intercambio de Información.

CDIs: Convenios de Doble Imposición.

EE.UU: Estados Unidos.

FATCA: Foreign Account Tax Compliance Act (Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas extranjeras).

G20: Grupo de los 20

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGT: Ley General Tributaria.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

ONU: Organización de Naciones Unidas.

PIB: Producto Interior Bruto.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

u.m.: Unidad monetaria.

UE: Unión Europea.

## RESUMEN

El mundo globalizado e interrelacionado en el que hemos desembocado gracias a las políticas inclusivas de las últimas décadas, a pesar de las numerosas ventajas que nos ha traído, también ha hecho que nos hayamos visto obligados a hacer frente a un problema fiscal que afecta a los individuos personalmente: la doble imposición fiscal internacional. En el momento en el que un sujeto pasivo realiza un hecho imponible está obligado a tributar por ello. Sin embargo, los sujetos pasivos para los cuales el estado de la fuente y el estado de residencia no son coincidentes han tenido que lidiar con problemas de doble imposición, ya que se les ha exigido tributar por ello en ambos estados. Para evitar esta doble tributación, se ha creado la figura de los Convenios de Doble Imposición, acuerdos bilaterales que buscan medidas para regular la tributación de los afectados, sin olvidar tampoco a los paraísos fiscales, que tratan de mantenerse a la sombra de la legalidad y de las nuevas figuras legales que buscan su desaparición, como los Tratados de Intercambio de Información. Lo que se busca en este trabajo es estudiar los principales elementos fiscales afectados, cómo se regulan de manera genérica por la OCDE, y cómo se aplican posteriormente de manera individualizada a tres ejemplos de convenios de doble imposición firmados por España: Con Alemania, país miembro de la UE desarrollado; con Lituania, país miembro de la UE en desarrollo, y con Japón, país no miembro de la UE desarrollado.

## ABSTRACT

The globalized and interrelated world in which we have led thanks to the inclusive policies of the recent decades, despite the numerous advantages that it has brought us, it has also made us face up to a fiscal problem that affects the individuals: the

international double taxation. At the moment in which a person performs a taxable event, it is obliged to pay for it. However, the taxpayers for whom the state of the source and the state of residence are not coincident have had to deal with problems of double taxation, since they have been required to pay for it in both states. In order to avoid this situation, the figure of the Double Taxation Agreements has been created, which are bilateral agreements that seek measures to regulate the taxation of those affected, without forgetting tax havens, which try to stay on both the legality and the new legal figures that seek his disappearance shadows, like the Treaties of Exchange of Information. The aim of this paper is to study how the main fiscal elements are affected by double taxation and how they are treated in the avoidance of double taxation process, how they are regulated in a generic way by the OECD, and how they are subsequently applied individually into three examples of double taxation agreements signed by Spain: With Germany, a developed member country of the EU; with Lithuania, a developing member country of the EU, and with Japan, a developed non-member country of the EU.

#### PALABRAS CLAVE

Convenios de Doble Imposición, Modelo de Convenio OCDE, Paraísos fiscales, Planificación fiscal internacional, Intercambio de información.

Double Taxation Agreements, OECD Model Tax Convention, Tax Heaven, International Tax Planning, Exchange of Information.

## INTRODUCCIÓN

En el mundo globalizado y tremendamente internacionalizado en el que nos encontramos, es muy complicado encontrar una armonía entre toda la legislación existente. Ya no solo existen leyes a nivel estatal, sino también a nivel supranacional. Además, en este segundo nivel nos encontramos con normas internacionales, con normas que se aplican solo a un determinado territorio supranacional (como puede ser la Unión Europea), normas que se aplican solo al número de estados formantes de una determinada organización internacional (La ONU o la OCDE), y normas que se aplican a dos estados que firman acuerdos bilaterales. Todo esto supone que en ciertos casos, ciertas materias pueden estar reguladas de forma diferente, y por tanto hay que saber qué normas prevalecen sobre el resto o cuál es la que se debe aplicar en cada caso.

Todo esto se va a desarrollar a lo largo del trabajo, enfocando los acuerdos bilaterales en los Convenios de Doble Imposición (en adelante CDIs), que tratan de evitar la doble imposición fiscal. La finalidad de estos Convenios se puede resumir en los siguientes puntos (F. A. García, 2009):

- a) Evitar la doble imposición (que por el mismo hecho imponible no se paguen dos tributos)
- b) Prevenir la evasión fiscal (si se firma un CDI, establecer una cláusula de intercambio de información fiscal o si no se firma, introducir cláusulas anti-elusión) Un ejemplo de esto son los paraísos fiscales y su relación con el IRPF, ya que está regulado que si una empresa cambia su residencia habitual a un paraíso fiscal, durante los primeros años deben tributar en el anterior estado de residencia, y pasados 5 años se tributa en el paraíso fiscal).

España ha firmado CDIs con numerosos países, 93 a día de hoy<sup>1</sup>, desde la mayoría de los Estados Miembro de la Unión Europea hasta países tales como Emiratos Árabes, Hong Kong, Indonesia o Irán. Por lo tanto, en la actualidad supone un gran reto para el estado español, y en especial para el legislador en materia tributaria y fiscal ya que, los CDI, al ser Tratados Internacionales tienen prevalencia sobre la ley estatal y por tanto esta debe adaptarse o elaborarse de acuerdo a dichos CDI.

---

<sup>1</sup> Fuente: Agencia Tributaria Española.

Para la elaboración de estos acuerdos, tanto la Organización de Naciones Unidas (en adelante ONU, organización internacional y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), también organización internacional han elaborado sendos Modelos de Convenio. A pesar de ser muy similares entre sí, en este trabajo vamos a estudiar únicamente el Modelo de la OCDE ya que es el que se aplica entre estados desarrollados, mientras que el Modelo de la ONU se aplica para países en vías de desarrollo.

Los objetivos que persigue este trabajo consisten en realizar un acercamiento a la figura de los CDIs, estudiar su implicación en la legislación nacional y realizar un estudio de cómo afecta a su vez la legislación internacional (para lo que estudiaremos el Modelo de Convenio de la OCDE) y la legislación comunitaria (hablaremos del Tratado de Ámsterdam).

Para ello, se va a dividir el trabajo en diferentes secciones. En primer lugar se va a hacer un enfoque internacional de la cuestión, estudiando la OCDE, sus objetivos y su importancia en el panorama internacional. En segundo lugar, se va a introducir el concepto de planificación fiscal internacional, y en tercer lugar se van a comentar diferentes herramientas que se utilizan en nombre de dicha planificación: los paraísos fiscales, el intercambio de información y los CDIs. En tercer lugar, una parte importante del trabajo consistirá en la comparación del Modelo de Convenio de la OCDE con tres CDIs firmados por España: con Alemania (ambos Estados Miembro desarrollados), con Lituania (ambos Estados Miembro, pero Lituania es un país en desarrollo con una importancia creciente) y con Japón (No es un Estado Miembro). Consideramos que el estudio de los CDIs desde enfoques tan distintos puede aportarnos mayor riqueza a la hora de elaborar las conclusiones y recomendaciones para posibles futuras investigaciones, la última parte del trabajo.

Para lograr los objetivos, el trabajo se va a desarrollar basándose en un enfoque de investigación deductivo, con metodología cualitativa. Dicha metodología se nutre de fuentes de información tanto primarias como secundarias y se divide en dos principales apartados: la revisión de la literatura y una investigación realizada empleando como herramienta la observación.

Se van a utilizar asimismo fuentes académicas, a través de plataformas como Google Scholar, bases de datos, artículos de opinión, trabajos de doctores, profesores y expertos en el tema para formar una noción completa de la materia.



## DESARROLLO

### 1. LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO<sup>2</sup>

Para hablar de las relaciones entre diferentes estados debemos antes contextualizar la situación. Para ello debemos hablar de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

La OCDE es un Organismo Internacional de carácter intergubernamental del que forman parte 34 países, todos ellos democracias que gozan de economías de mercado. En la tabla 1 se adjunta la relación de los 34 países miembro y su año de ingreso en la Organización. A través de ésta, los Gobiernos de los Estados Miembro trabajan para superar los desafíos económicos y sociales, adaptarse a la globalización y los cambios que ésta trae consigo, y detectar las nuevas oportunidades para aprovecharlas al máximo.

**Tabla 1<sup>3</sup>**

AÑO	PAÍSES MIEMBRO
1961	Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, EEUU, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía.
1964	Japón

<sup>2</sup> La información contenida en este epígrafe se ha obtenido de la página web del Ministerio de Asuntos Exteriores.

<sup>3</sup> Fuente: Página web oficial de la OCDE: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

1969	Finlandia
1971	Australia
1973	Nueva Zelanda
1994	México
1995	República Checa
1996	Corea, Hungría Polonia
2000	Eslovaquia
2010	Chile, Israel, Eslovenia, Estonia

Con sede en París, la OCDE fue creada en 1960 como continuidad de la Organización Europea de Cooperación Económica, que se había creado para llevar a cabo la implantación de las ayudas del Plan Marshall.

La OCDE en la actualidad es una de las organizaciones internacionales más influyentes en temas económicos, dedicada además al análisis de políticas públicas y de temas sociales, tales como buenas prácticas en empleo, educación, igualdad de género, e incluso la lucha contra la corrupción. Sin embargo, existe también una lista no muy extensa de materias sobre las que la OCDE no tiene competencia alguna. Estos temas son: defensa, cultura, orden público y deportes.

Sin embargo, sus objetivos no solo se centran en el análisis y estudio, sino que este estudio previo busca el desarrollo económico y social y en las políticas que influyen en él. Por tanto, también tiene muy presentes los problemas sociales, medioambientales y de ayuda al desarrollo, el estudio del buen gobierno de las instituciones, y las cuestiones referentes a la educación, actividades industriales, de servicios y comercio, ya que va a implementar medidas y recomendaciones para que los Estados Miembro las instauren y así poder prosperar. Así, podemos clasificar las actuaciones de la OCDE en las siguientes:

- Realiza estudios y analiza los datos estadísticos sobre las políticas públicas de los países miembros para contrastarlas y poner en práctica las mejores de ellas.
- Establece compromisos vinculantes entre los Estados Miembros mediante la adopción de Convenios, tales como el convenio anti cohecho, la Desvinculación de la Ayuda al Desarrollo o el Modelo de Convenio, el cual estudiaremos en este trabajo.
- Elabora recomendaciones no vinculantes que forman parte de un conjunto de buenas prácticas, que sirven como referencia de gran importancia para los países miembros y para los que quieren llegar a formar parte de la Organización.
- Por último, también elabora los Informes periódicos, sobre auditoría externa, economía, ayuda al desarrollo, educación, fiscalidad y demás políticas públicas de los Estados Miembros.

Los citados informes y recomendaciones que elabora a partir del estudio y el análisis de la realidad actual son de gran utilidad no sólo para los Gobiernos de los Estados Miembros en especial, sino que lo son también para Estados no miembros que se interesan por los trabajos que realiza esta institución o que en cierto momento firman convenios con algún Estado Miembro, y por tanto deben tener en cuenta el posible marco impuesto por la OCDE.

Para la realización de todas estas tareas, nos encontramos dentro de la OCDE con dos comisiones a través de las cuales se enfoca el trabajo para lograr el desarrollo de los mismos. Estas son el Comité de Ayuda al Desarrollo, que realiza su tarea a través de los países miembro y gracias a su cooperación; y el Centro de Desarrollo, el cual se ocupa de fomentar el diálogo entre países de diferentes regiones del mundo.

### **1.1. La OCDE en materia fiscal perniciosa<sup>4</sup>**

---

<sup>4</sup> Fuente: Chamorro, J. M. V. (2005). La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. INFORMACION COMERCIAL ESPANOLA-MONTHLY EDITION-, 825, 147.

Como cuestión previa a analizar la relación fiscal entre distintos estados, cabe indicar dos cuestiones importantes. La primera de ellas es que, tanto el Modelo de convenio de la OCDE, que se explicará más adelante, como los CDIs y Tratados que se basan en el Modelo y cuyo principal interés es evitar la doble imposición internacional, se centran en los impuestos directos, IRPF e Impuesto de Sociedades. De manera residual, el ISD se regula solo en ciertos CDIs. En el caso español, por ejemplo, como se destacará más adelante, no se regula en el CDI entre España y Alemania, lo que trae consecuencias para aquellos alemanes que fallecen en España y tienen bienes en España.

En segundo lugar, cabe destacar que el IVA normalmente, al ser un impuesto indirecto, no se incluye ni se regula en la mayoría de los acuerdos bilaterales, por lo que se deberá atender a la legislación interna de cada uno de los estados implicados. Una excepción a destacar es la del Convenio Bilateral entre España y EEUU, que recoge un IVA con ciertas particularidades (artículo 2).

A su vez, la OCDE ha iniciado un proyecto que pretende, en primer lugar, crear una lista mundial de paraísos fiscales, y en segundo lugar, intentar que éstos aumenten los niveles de transparencia y endurezcan sus leyes. Es un proceso que comenzó en 1998 y que ahora afecta a casi 100 países. A su vez, en el mismo año, la Unión Europea inició un proceso de “saneamiento” de los regímenes fiscales de aquellos Estados Miembro susceptibles de ser calificados como paraísos fiscales.

El proceso de globalización creciente ha creado un panorama internacional de interacción entre los países a todos los niveles, también a nivel económico y fiscal. También ha aumentado la competencia entre los distintos agentes económicos privados. Esto, unido a la desaparición de las fronteras, a nivel virtual, ha modificado la forma de interacción entre los países, ya que se ha creado una situación muy favorable al libre movimiento.

Pero no solo los agente privados, también los poderes públicos, se han visto beneficiados por el proceso de globalización. La reciprocidad entre los sistemas económicos y fiscales de los países ha llevado a que las medidas que un país adopte se vean condicionadas a su vez por las medidas del resto de países, lo cual da lugar a una estructura internacional en materia fiscal. Esta estructura tiene dos aspectos, uno positivo y otro negativo.

El aspecto positivo, calificado como competencia fiscal sana por la doctrina internacional, se da en todos los países más desarrollados alrededor del mundo. Esto consiste en el aumento de la estabilidad y la eliminación de incompetencias a nivel fiscal, con lo que se consigue que la fiscalidad no sea una barrera a la hora de desarrollar las actividades económicas. También se puede calificar como elusión fiscal legítima, ya que busca la manera de gravar las rentas de tal forma que la carga fiscal sea la menor posible.

La principal consecuencia de la competencia fiscal sana ha sido la generalización, en la década de los ochenta, del Modelo Fiscal Extensivo. Comenzó con unas reformas fiscales sencillas en Estados Unidos y Reino Unido y poco a poco se ha ido generalizando, y las reformas, creciendo. Los conceptos en materia fiscal que se regulan a nivel internacional son los beneficios, dividendos, intereses, royalties, ganancias de capital derivados de las relaciones entre distintos estados y que por tanto implican un alcance internacional, y problemas derivados de la propiedad mueble e inmueble también con alcance internacional (cuando el estado de residencia del sujeto pasivo y el estado de localización del bien mueble o inmueble no es el mismo). Sin embargo, se reguló la generalización del IVA porque se decidió que fuese un impuesto que se regulase a nivel nacional.

El aspecto negativo, calificado como competencia fiscal perjudicial, o elusión fiscal internacional ilegítima, se da en los casos en los que se utilizan elementos fiscales para atraer capital de personas físicas o jurídicas. Para ello, está permitida la imposición de una tasa de gravamen más reducida que las del resto de países, o se permite la ocultación de información, o buscar la forma de “rodear la norma jurídico-tributaria” (D. van der Laet, 2000).

Con todo, cabe dejar claro que la diferencia de normas fiscales entre estados no implica que aquel con normas menos restrictivas goce de competencia fiscal perjudicial. Ésta solo aparece cuando las facilidades fiscales y las normas menos restrictivas son excesivas y sin motivo aparente, y cuando éstas sirven para atraer los capitales a ese estado.

Esto ha llevado a los poderes públicos de los estados a llevar a cabo programas para analizar qué países pueden ser catalogados como paraísos fiscales, cuáles no, y cómo

hacer para que los paraísos fiscales implementen buenas normas fiscales que les haga salir de esa lista negra.

Por último, cabe señalar que los posibles problemas derivados de las relaciones entre diferentes estados relativos al flujo de capitales y a inversiones de capital de un estado en otro no se resuelven mediante una sentencia de un tribunal internacional. Los tribunales, nacionales o supranacionales, no tienen competencia para ello. La forma de solucionarlo (la doble imposición, la carga impositiva de las transacciones a nivel internacional...) es mediante los Convenio y tratados bilaterales entre los estados implicados. Por ello aparecen, entre otros, los Convenios de Doble Imposición, como forma de regular las relaciones fiscales entre dos estados. Será en estos en los que nos centremos a lo largo del trabajo.

## **2. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL**

Se puede entender por planificación fiscal internacional como el estudio por parte de los estados de la forma en que la carga fiscal impuesta a las operaciones que se desarrollan en el exterior del estado en concreto sea la menor posible, o al menos, posponer el momento del pago, sin salirse para ello de la legalidad. Es decir, cuando una operación sobrepasa fronteras, lo más común es que se le pueda adoptar diferente carga fiscal dependiendo de la forma en la que se realice. El contribuyente de dicha operación, sea persona física o jurídica tiene derecho a elegir la forma en la que la carga fiscal sea menor (J. Prieto, 1995).

Para entender este concepto hay que diferenciar dos conceptos: Estado de residencia y estado de la fuente.

- Estado de residencia: Aquel en el que se encuentra la residencia del sujeto pasivo, bien sea contribuyente o inversor o cualquier otra figura que haga a una persona física o jurídica susceptible de realizar un hecho imponible.
- Estado de la fuente: Aquel en el que se realiza el hecho imponible o en el que está el patrimonio que es susceptible de requerir tributación.

En cuanto a los motivos por los que dos estados están interesados en llevar a cabo tratados bilaterales de doble imposición, no son solo referentes a la diferencia existente en la imposición fiscal. Si bien estos son los más importantes (evitar incertidumbre, conseguir flexibilidad para que el contribuyente pueda realizar la operación de la mejor manera posible, favorecer la movilidad de los recursos que se han producido con la operación...) <sup>5</sup>, existen otros factores que han favorecido al desarrollo de estos programas, siendo el más determinante el de carácter comercial, que incide en la localización de las inversiones y en los flujos económicos entre los dos países.

Los países en vías de desarrollo buscan que los países desarrollados inviertan en sus activos porque así se produce un doble efecto positivo: aumenta la riqueza del país inversor a la vez que los beneficios económicos y tributarios producidos por la inversión hacen que se eleve el PIB del país en vías de desarrollo.

Para ello, los países desarrollados suelen recoger en los convenios bilaterales con estados en vías de desarrollo una figura que se conoce con el nombre de *tax sparing*: Consiste en la práctica de corregir las tasas impuestas en el estado de residencia de forma que se permita a los inversores recibir el 100% de las reducciones fiscales por parte del estado de la fuente. Esta figura se suele dar cuando el estado de residencia es desarrollado y el estado de la fuente está en vías de desarrollo o es subdesarrollado, y las inversiones que se hacen en el estado de la fuente consisten en mejorar las infraestructuras, vías de comunicación y otras inversiones de carácter prioritario para el estado de la fuente. Así, el estado de la fuente consigue proyectos para mejorar su situación que, sin ayuda de estados desarrollados no sería posible, y a cambio, se produce una simulación por la cual se hace como si en el estado de la fuente ya se hubiese tributado por ese concepto y por lo tanto en el estado de residencia no se exige, lo que supone un negocio beneficioso también para el estado de residencia (Na Li, 2017).

Sin embargo, no todos los países desarrollados aceptan la utilización de esta figura fiscal: Si bien estados como Canadá, Francia, España, Italia o Japón han llevado a cabo operaciones internacionales en las que han utilizado el *tax sparing*, es destacable que Estados Unidos ni lo ha utilizado nunca, ni lo tiene contemplado como permitido en

---

<sup>5</sup> (Briones, 1993 en J. Prieto, 1995)

ninguno de sus tratados bilaterales<sup>6</sup>. En cuanto a los CDIs que se van a analizar en este trabajo, es preciso aclarar que ni en el CDI con Alemania ni en el CDI con Japón se recoge una cláusula *tax sparing*. Sin embargo, en el CDI con Lituania la recoge en el artículo 25.3:

“A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 7 del artículo 11, o del apartado 6 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar.”<sup>7</sup>

Analizando el caso español, se recoge en varios de sus CDIs la posibilidad de la utilización de esta operación. Por poner un ejemplo, el CDI con Brasil recoge una cláusula en su artículo 23 que lo permite: “Para la deducción mencionada en el párrafo 1, el impuesto sobre los intereses y cánones se considerará siempre que ha sido pagado con las alícuotas del 20 y 25 por 100, respectivamente.”<sup>8</sup>

A su vez, los países desarrollados buscan crear relaciones con otros países para poder invertir capital en otro país pero sin que sean penalizados por ello. Para ello, deben tener garantizado el hecho de que los rendimientos obtenidos de las inversiones y exportaciones de capital sean fiscalmente neutros. Para ello, no deben tener doble imposición. Es por esto por lo que les interesa firmar CDIs con los países donde van a invertir.

De carácter residual, podemos mencionar factores de índole financiera, como la búsqueda de la situación más óptima para el contribuyente en cada caso o la posibilidad de eliminar las rigideces que se producen en ciertas situaciones por la utilización de distintos tipos de cambio.

Los estados, en su búsqueda por encontrar una solución a la doble imposición jurídica o problemas fiscales que puedan darse entre dos o más estados, han desplegado una red de normas de carácter internacional, cuyo principal objetivo es distribuir la potestad tributaria entre los estados implicados (D. van der Laet, 2000). Para ello, los países firman convenios y tratados, bien bilaterales, bien multilaterales, para conocer las

---

<sup>6</sup> El Senado de EEUU es el que tiene que ratificar un tratado bilateral para que éste sea de obligado cumplimiento, y siempre ha rechazado la utilización del *tax sparing* en estos. Cabe destacar el Caso Pakistán, 1957, en el que, tras varios recursos, negociaciones y deliberaciones se aceptó el convenio bilateral pero se dejó fuera de éste la utilización del *tax sparing*. Desde entonces se ha utilizado como precedente por parte del Senado de EEUU para no aceptar el *tax sparing*.

<sup>7</sup> Art. 25.3 del Convenio de Doble Imposición España-Lituania.

<sup>8</sup> Artículo 23 del Convenio de Doble Imposición España-Brasil, de 1975.

ventajas e inconvenientes que existen en la realización de operaciones fiscales con el resto de estados firmantes a la vez que evitar la posible doble imposición económica<sup>9</sup> (J. Prieto, 1995).

Sin embargo, no existe una posición unánime de los estados sobre cuál es la mejor forma de resolver dicha doble imposición, por ello, se han implementado numerosísimos Convenios, con diferentes soluciones para evitar, o al menos disminuir la doble imposición internacional. España en concreto ha firmado un total de 93 CDIs hasta el momento, y está previsto que este número siga aumentando. El propio estado español no ha llegado a un método que considere perfecto para evitar la doble imposición. Tanto es así, que el Modelo de Convenio de la OCDE contiene dos posibles soluciones en su artículo 23<sup>10</sup>, que se van utilizando alternativamente en los CDIs que se firman bajo su regulación<sup>11</sup>:

- a. Método de imputación ordinaria: Consiste en pagar el gravamen impuesto en el país de residencia del sujeto pasivo por todas las rentas obtenidas por éste, permitiendo una deducción en la cuota de los importes satisfechos en el extranjero (esta cuota recibe el nombre de crédito fiscal imputado) por las rentas gravadas en el país de residencia. El crédito fiscal imputado nunca podrá ser superior a la cantidad que le correspondería pagar al sujeto pasivo en el país de residencia por las rentas obtenidas en el extranjero, estado de la fuente. Ejemplo: Un sujeto pasivo debe tributar por 100 u.m. obtenidas en el estado de la fuente, al que se le aplica un tipo de gravamen del 30%, y en el estado de residencia por 1000 u.m. que ha obtenido en dicho estado. Así, en el estado de la fuente debe pagar 30 u.m. (100 x 30%), y en el estado de residencia debe pagar 1100 (la suma de todo lo obtenido) x 25% = 257 u.m. pero a esta cantidad se le deben deducir solo hasta 25 u.m., ya que las 5 u. m. restantes exceden de lo que esos 100 hubiesen tributado si se hubieran generado en España (25%). Este exceso no deducido podrá compensarse a futuro.

---

<sup>9</sup> Hay que diferenciar la doble imposición económica internacional (una misma renta está sujeta a gravamen por dos o más impuestos similares en estados distintos) de la doble imposición jurídica internacional (las autoridades fiscales de diferentes estados sujetan a tributación una misma renta con el mismo sujeto pasivo, por lo que dicho sujeto debe soportar mayor carga fiscal que si estuviera sometido a una única potestad tributaria de un solo estado) (Spitz, 1993). A lo largo de este trabajo nos referiremos siempre a la doble imposición económica internacional.

<sup>10</sup> Art. 23 Modelo de Convenio OCDE, modelo 2010.

<sup>11</sup> Explicación del Modelo de Convenio de la OCDE en el apartado “Modelo de Convenio de la OCDE”, p. 7.

- b. Método de exención pura: Consiste en gravar la renta exclusivamente en uno de los estados implicados, quedando exento en el otro estado. Ejemplo: Si un sujeto pasivo, en el Estado de la fuente debe tributar por 50.000 u.m. y no deberá tributar de nuevo en el estado de residencia.
  
- c. Método de exención por progresividad: La progresividad implica que se aplican los gravámenes del país de residencia excepto en las rentas obtenidas en el extranjero. Así, éstas se suman al resto para determinar los posibles tipos progresivos de gravamen, que solo se aplicarán a la renta no exenta en el país de destino. Dicho de una forma más sencilla, se aplica el tipo de gravamen de la cantidad total pero solo sobre la cantidad por la que se debe tributar en uno de los estados. Ejemplo: Continuando con el ejemplo anterior, hay que tener en cuenta que, por ejemplo, hasta 100.000 u.m. se aplica un tipo de gravamen del 10%, y a partir de 100.000 u.m. se aplica un tipo de gravamen del 20%. Si en el estado de residencia hay que tributar por 50.000 u.m. se debería aplicar un tipo de gravamen del 10%. Sin embargo, como la suma de la cantidad a tributar en el estado de residencia y en el de la fuente supera las 100.000 u.m. ( $50.000 + 70.000 = 120.000$ ), se le aplica un tipo de gravamen del 20%, eso sí, solo a las 50.000 u.m.

En cuanto al modelo que se considera más efectivo, nos encontramos con diferentes tendencias. Por un lado, los estados desarrollados, exportadores de capital, defienden el modelo de imputación, mientras que los estados importadores de capital critican este modelo al considerarlo desproporcionado e injusto. Por ello, defienden el modelo de exención. En cuanto a la doctrina, expertos en planificación fiscal internacional han llegado a la conclusión de que la elección del modelo de imputación solo supone más trabas a la movilidad empresarial.

Con todo lo anterior expuesto, nos adentramos al estudio en profundidad de los CDIs, su regulación y su marco de aplicación, ya que son el cauce más importante en la actualidad por el que los Estados tratan de evitar una distorsión del factor fiscal a nivel internacional.

### 3. PARAÍOS FISCALES

Según D. Van der Laet (2000), tanto los CDIs como los paraísos fiscales son los principales métodos de elusión fiscal internacional. Como veremos posteriormente, la firma de CDIs es el resultado de la planificación fiscal internacional, y por tanto, es el cauce legítimo para evitar la doble imposición.

El problema viene cuando los programas de planificación están orientados, no a evitar la doble tributación y a favorecer la relación fiscal entre los países, sino a aprovechar las leyes de determinados países que en materia tributaria y fiscal no son lo suficientemente rígidas. Con esto buscan disminuir la carga tributaria, llegando a incurrir en delitos de evasión fiscal que, sin embargo, son muy difíciles, ya no de detectar, sino de tipificar (C. Pérez). Estos territorios son los que se conocen como paraísos fiscales, el cauce ilegítimo para evitar la doble imposición.

El concepto de paraíso fiscal ha ido evolucionando con el paso del tiempo. Si bien en un primer momento se trataba de aquellos territorios con fiscalidad directa nula, debido a los países desarrollados que han tratado de frenar sus actividades, ya que resultan muy perjudiciales para su propia fiscalidad, se han visto obligados a transformarse en territorios con leyes más rígidas y con ciertos controles (D. van der Laet, 2000).

Sin embargo, el hecho de tener pocos controles y regulación tributaria y fiscal poco rígida no hace automáticamente a un territorio que sea calificado como paraíso fiscal. Por ello, hay que atender a las características que deben concurrir para poder hablar con total seguridad de un paraíso fiscal (D. van der Laet, 2000):

- Sistemas fiscales con poca fiscalidad directa.
- Legislación mercantil y financiera flexible (forma sutil de decir que la legislación es poco rígida o incluso nula).
- Gran protección del sector bancario y comercial: los paraísos fiscales se niegan a colaborar con el resto de Estados en cuanto a intercambio de información se refiere.

- Inexistencia de controles de cambio: Se utiliza un sistema de cambio distinto para residentes que para no residentes, siendo este segundo mucho más flexible para atraer así grandes cantidades de capital extranjero.
- Escasa o nula red de convenios internacionales en materia fiscal.

Con todo lo anterior, I. Valbuena (2018) afirma que son diversas las listas que recogen los territorios que se califican como paraísos fiscales. Sin embargo, estas listas no son idénticas ya que varía dependiendo del país o de la organización que las elabore. La lista elaborada por el estado español viene determinada por el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en el cual aparece recogida una lista de 48 territorios catalogados como paraísos fiscales. Sin embargo, atendiendo al artículo 2 del citado Real Decreto, se trata de una lista dinámica ya que “Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor.”<sup>12</sup>

En diciembre de 2016, Oxfam Intermon publicó a su vez una lista de los peores paraísos fiscales del mundo, atendiendo a la flexibilidad de las normas y al intercambio de información, y determinó que, por orden de importancia, los peores territorios son los siguientes: Islas Bermudas, Islas Caimán, Países Bajos, Suiza, Singapur, Irlanda, Luxemburgo, Curazao, Hong Kong, Chipre, Las Bahamas, Jersey, Barbados, Mauricio e Islas Vírgenes Británicas.<sup>13</sup> De esta lista podemos destacar dos curiosidades. La primera de ella es que cuatro de estos territorios (Islas Caimán, Jersey, Bermudas e Islas Vírgenes Británicas) dependen del Reino Unido, y sin embargo, éste no aparece en la lista, lo que puede ser peligroso para la seguridad jurídica y fiscal a nivel comunitario. La segunda curiosidad a tener en cuenta es que, si bien es habitual entender por paraíso fiscal un territorio lejano, normalmente islas, alejados de Europa, llama la atención que en esta lista aparezcan dos territorios europeos como son Luxemburgo o Irlanda, Estados Miembro de la Unión Europea.

---

<sup>12</sup> Artículo 2 Real Decreto 1080/ 1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

<sup>13</sup> Oxfam.org. (2018). *Oxfam publica una lista con los paraísos fiscales más agresivos del mundo* | *Oxfam International*. [online] Available at: <https://www.oxfam.org/es/sala-de-prensa/notas-de-prensa/2016-12-12/oxfam-publica-una-lista-con-los-paraisos-fiscales-mas> [Accessed 22 Jan. 2018].

Es por ello por lo que la Unión Europea se ha visto obligada a firmar acuerdos para luchar contra el fraude fiscal, la opacidad bancaria y la falta de intercambio de información. Sin embargo, el acuerdo firmado en 2014 sobre este asunto pareció no ser suficiente, puesto que en marzo de 2016 la comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo elaboró una propuesta para reformar la Directiva contra la elusión fiscal de las grandes empresas, la Directiva 2016/1164. (I. Valbuena, 2018).

Un caso que conviene destacar es el del estado de Panamá, debido a la evolución de su regulación fiscal y a la diferente calificación de éste dependiendo del estado de residencia.

En cuanto al estado español, Panamá está oficialmente fuera de la lista negra, puesto que desde octubre de 2010 está vigente un CDI entre España y Panamá para evitar la doble imposición. Anteriormente a 2010 existían acuerdos de intercambio de información, que colocaba a Panamá en una situación intermedia, por la cual Panamá no era Paraíso fiscal pero tampoco era un estado completamente fiable a nivel fiscal.

Sin embargo, a nivel de la OCDE, en 2016 se suscribió una Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, porque, tal y como aseguró el diputado panameño Cohen: “Nos lleva a un nivel positivo en nuestro esfuerzo para evitar el uso del sistema para actividades delictivas”<sup>14</sup>. Supuso un paso adelante en el camino por querer salir del grupo de paraísos fiscales. Sin embargo, tal y como dice la noticia a continuación, constituye un paso más, pero no supone la salida de Panamá de la lista negra.

El Gobierno de la República de Panamá suscribió hoy (27 de octubre de 2016) la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, que constituye un paso más en la estrategia de Panamá para la modernización y transformación de su plataforma financiera y de servicios internacionales, y establece el marco jurídico para la implementación de iniciativas en materia de transparencia y cooperación internacional.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Centralamericadata.com. (2018). Panamá: Aprueban intercambio de información fiscal - CentralAmericaData :: Central America Data. [online] Available at: [https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Panam\\_Aprueban\\_intercambio\\_de\\_informacin\\_fiscal](https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Panam_Aprueban_intercambio_de_informacin_fiscal) [Accessed 31 Jan. 2018].

<sup>15</sup> Centralamericadata.com. (2018). Panamá: Intercambio fiscal bilateral con países de OCDE - CentralAmericaData :: Central America Data. [online] Available at: [https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Panam\\_Intercambio\\_fiscal\\_bilateral\\_con\\_paises\\_de\\_OCDE](https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Panam_Intercambio_fiscal_bilateral_con_paises_de_OCDE) [Accessed 31 Jan. 2018].

Sin embargo, este proceso ha quedado en suspenso en la actualidad debido a que:

La Secretaría General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) entendió la propuesta de Panamá para intercambiar información fiscal mediante acuerdos bilaterales como un alejamiento de su compromiso con el modelo adoptado por esa organización, y volvió a incluir al país en la lista gris junto a Bahrein, Nauru y Vanuatu, que hasta ahora no han anunciado su adhesión a ese modelo.<sup>16</sup>

Por lo tanto, esta ambigüedad por parte de Panamá ha llevado a la OCDE a echarse atrás en la decisión de sacarla de la denominación de Paraíso Fiscal. Esto se debe a que Panamá accedió al intercambio de información, pero con restricciones, porque solo accede a formar estos acuerdos con los estados con los que previamente tenga firmados convenios bilaterales. Esta falta de generalidad es lo que ha llevado a la OCDE a decidir que ahora forma parte de una *lista gris*, porque no ha salido de esta mala categoría pero las negociaciones para ello están en proceso.

#### 4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

A pesar de que la residencia de un sujeto es un elemento importantísimo para determinar la legitimación para que le sea de aplicación un convenio determinado, existen además tres artículos que se exige que se apliquen a los sujetos con independencia de su residencia. Estos se encuentran recogidos en el Modelo de Convenio de la OCDE y son los siguientes: el artículo 26 sobre el intercambio de información y el artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación de impuestos, en relación ambos con la administración de impuestos; y el artículo 24, que versa sobre la no discriminación, según el cual se usa la nacionalidad como regla general para su aplicación, por lo que se aplica también a sujetos que no residen en ninguno de los Estados firmantes del convenio (como dice el artículo explícitamente: “No obstante las

---

<sup>16</sup> Centralamericadata.com. (2018). Panamá vuelve a la lista gris de OCDE - CentralAmericaData :: Central America Data. [online] Available at: [https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Panam\\_vuelve\\_a\\_la\\_lista\\_gris\\_de\\_OCDE](https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Panam_vuelve_a_la_lista_gris_de_OCDE) [Accessed 31 Jan. 2018].

disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes”<sup>17</sup>).

A pesar de lo anterior, cabe reiterar que la residencia es relevante, pero sólo en la medida en que la diferencia en la residencia de dos personas se utilice explícitamente para justificar una diferencia en el tratamiento tributario de esas personas.

Con todo lo anterior, se hace especialmente importante el intercambio de información entre los distintos estados para poder regular de forma precisa y correcta la tributación de todos los sujetos pasivos.

El esquema de cómo funciona el intercambio de información es el siguiente:

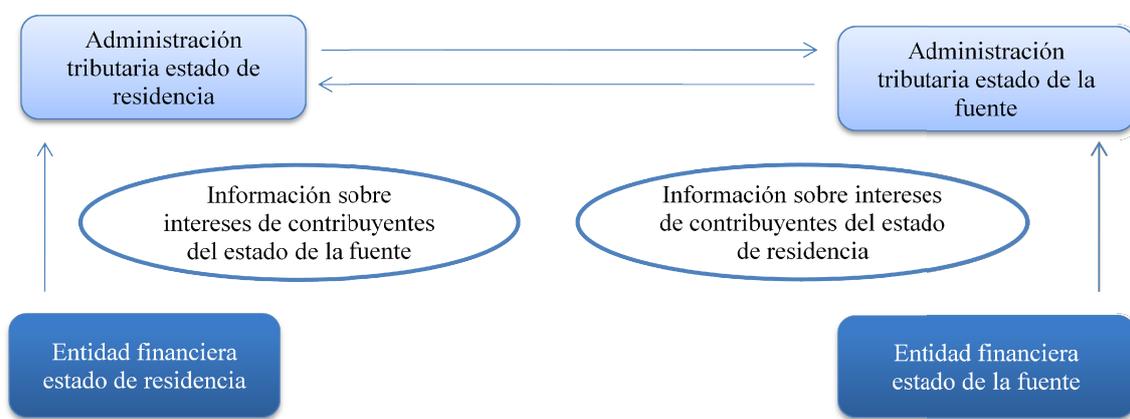


Gráfico 1<sup>18</sup>

Esta figura supone un paso intermedio entre la calificación de un estado como paraíso fiscal y la calificación de un estado fiscalmente correcto. Tanto es así, que han sido varios los estados que, si bien eran catalogados como Paraísos Fiscales por la OCDE o por España, han salido de tal calificación en el momento en el que han firmado Acuerdos de Intercambio e Información (que no CDIs). En la UE nos encontramos con el caso de Malta y de Chipre, y fuera de la UE, con Panamá.

Los problemas de Malta y Chipre en el caso español derivan de la situación existente tras la adhesión de estos países a la UE. Al no ser anulados de la lista de paraísos

<sup>17</sup> Art. 24 Modelo de Convenio OCDE, versión 22 de julio de 2010.

<sup>18</sup> Fuente: Basado en un gráfico realizado por Encarna Martínez Pozo. Jefe de Servicio de la Subdirección General de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea. Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación.

fiscales se producía una vulneración de los derechos de libre circulación de capitales y servicios. La forma de solucionar el caso de Malta fue con la firma de un CDI entre España y Malta en 2006, en el cual se incorporó un artículo sobre intercambio de información (artículo 26) aplicado al caso concreto (Millán, 2014).

En cuanto al caso de Chipre, España no ha cambiado su consideración de paraíso fiscal, por lo que ha seguido aplicando medidas anti-paraíso con Chipre (Millán, 2014), a pesar de que suponga un trato desigual con este estado miembro. Si bien no existe ni CDI ni AII con Chipre, el TJUE, ha concluido que la aplicación de la Directiva 2011/16/UE “posibilita un nivel de intercambio de información comparable al que garantizaría un acuerdo de intercambio de información.”

El año 2013 fue, para la comunidad internacional en general y para la Unión Europea en particular, un punto de inflexión en lo que a intercambio de información se refiere, y es que se produjeron una serie de acontecimientos que ayudaron, no solo a luchar contra el fraude fiscal, sino que también se compromete a firmar nuevos proyectos que garanticen el intercambio de información con estados que hasta ese momento era inexistente. Así, podemos destacar los siguientes acontecimientos<sup>19</sup>:

- Diciembre de 2012: La Comisión de la UE presenta un Plan para luchar contra la evasión y el fraude fiscal.
- Abril 2013: España y otros cuatro Estados Miembro acuerdan un programa piloto para garantizar el intercambio de información basado en la implantación del programa FATCA de forma multilateral. El programa FATCA son las siglas con las que se conoce al instrumento creado y utilizado por EEUU para luchar contra el fraude fiscal y favorecer al intercambio de información (Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas extranjeras). En mayo del mismo año se adhirieron 19 países más, no solo Estados Miembro de la UE.
- Septiembre de 2013: Los estados miembros del G20 piden a la OCDE que presente la propuesta sobre el nuevo modelo de intercambio automático de información para febrero de 2014. Esto es relevante ya que implica que el grupo de los 20 países más industrializados y emergentes del mundo apoyaban este nuevo proyecto.

---

<sup>19</sup> Fuente: *Informal Submission of the OECD Secretary General: OECD'S work on a new global standard on automatic exchange of information*, septiembre 2013.

Sin perjuicio de todo lo anterior, el intercambio de información no solo se da de forma individual, firmando un acuerdo, o sometiéndose a las normas del proyecto FATCA. Lo cierto es que en los CDIs en los que participa un Estado Miembro de la OCDE, como se verá posteriormente, se recoge el artículo 26, titulado precisamente “Intercambio de Información”, en el que se establecen ciertos límites y el marco en el que se debe producir dicho intercambio de información entre ambos estados contratantes. Esto es fruto de la obligación de los estados de aplicar el Modelo de Convenio de la OCDE.

El principal objetivo de este artículo consiste en facilitar y garantizar el correcto desarrollo de las consecuencias de la firma del convenio. Para ello, se exige a ambos países aportar:

Información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio.<sup>20</sup>

El problema que surge en estas situaciones consiste en cómo garantizar la protección de la información que se comparte, que en la mayoría de los casos es información privilegiada, confidencial y que no se quiere que se haga pública. Para protegerla, se redacta el apartado dos, por el cual:

La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1.<sup>21</sup>

Sin embargo, existe determinada información que se considera excesivamente privilegiada y que, por tanto, debe seguir siendo confidencial. Para ello, el apartado 3 del artículo 26 elabora una lista de casos en los que se permite a los estados mantener la confidencialidad de la información o de parte de ella:

“En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o

---

<sup>20</sup> Art. 26 Modelo de Convenio OCDE, versión 22 de julio de 2010.

<sup>21</sup> Art. 26 Modelo de Convenio OCDE, versión 22 de julio de 2010.

profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.”<sup>22</sup>

## 5. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Un Convenio de Doble Imposición es un tratado bilateral internacional que busca distribuir las potestades tributarias de ambos estados firmantes de tal forma que se evite que una persona física o jurídica tribute por el mismo hecho imponible en los dos estados, y, de modo subsidiario, prevenir la evasión fiscal negativa. La base de estos convenios está en el principio de no confiscatoriedad, por el cual un mismo hecho imponible no puede ser gravado por dos tributos. Por lo tanto, lo mismo ocurre tanto si esa doble tributación ocurre en un mismo país como si ocurre en dos estados distintos. (A. Pacheco, 2002)

Los efectos producidos por un Convenio de Doble Imposición tanto para España como para el otro Estado firmante se pueden resumir en tres (A. Pacheco, 2002):

- En primer lugar, una reducción de la tributación en ambos estados.
- En segundo lugar, gracias al CDI se produce la delimitación del concepto de establecimiento permanente.
- En tercer lugar, se establecen las delimitaciones para eliminar doble imposición entre esos dos estados.

Por lo tanto, se puede deducir de lo anterior que un convenio de doble imposición se trata de un instrumento importantísimo para planificar la inversión internacional.

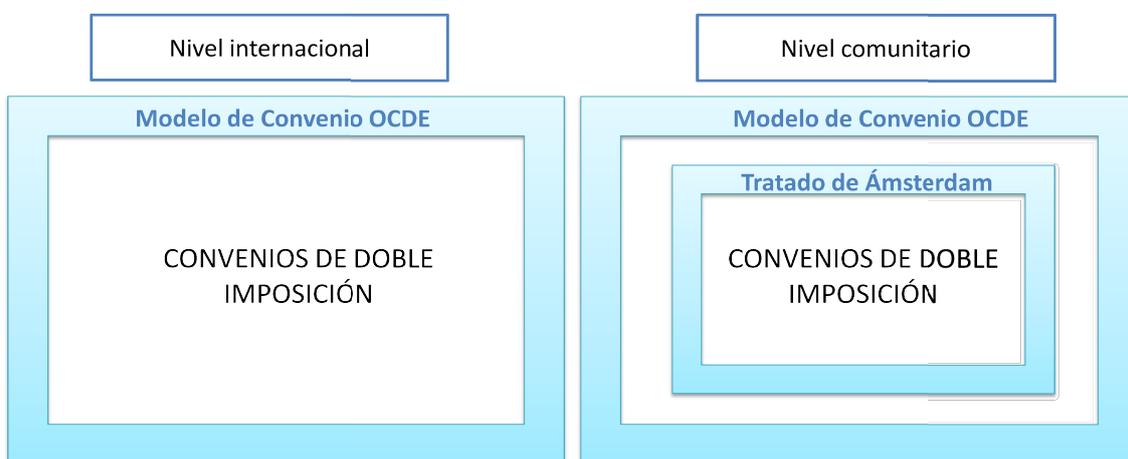
Debido al proceso de globalización, los CDI se han convertido en una realidad fiscal, y todos los estados con competencia fiscal sana han firmado numerosos CDI. En este trabajo nos vamos a enfocar en estudiar los CDI desde el enfoque que les da la OCDE, ya que éstos tienen sus propias características.

---

<sup>22</sup> Art. 26 Modelo de Convenio OCDE, versión 22 de julio de 2010.

## 5.1. CDIs en el marco de la OCDE

Para seguir ahondando en este tema, conviene diferenciar entre los Países Miembro de la Unión Europea de aquellos que no lo son, ya que los primeros van a tener que elaborar los CDIs dentro del marco del Tratado de Ámsterdam, puesto que las normas de la Unión Europea serán otro marco legal que deberán respetar. En el siguiente gráfico se resume el marco dentro del que se encuentran regulados los CDIs.



J.M. Calderón (2002) presenta el derecho comunitario como una herramienta con una doble función para con los CDIs. En primer lugar, cubre aquellos aspectos de doble imposición que los CDIs regulan de manera insuficiente, y en segundo lugar, la existencia de CDIs en el ordenamiento jurídico de determinados estados afecta al modo en el que el derecho comunitario se aplica para esos estados concretos, puesto que los aspectos regulados por el CDI prevalecerá sobre lo dispuesto en el derecho comunitario general.

Sin embargo, si bien parece un relación de “interrelación mutua”, tal y como lo califica J.M. Calderón (2002), lo cierto es que, a nivel comunitario, los CDIs deben realizarse también en el marco del Tratado de Ámsterdam (TA en adelante). De hecho, es este propio tratado el que justifica la existencia de CDIs y la interrelación mutua entre los CDIs y el Derecho Comunitario. El artículo 293 dice lo siguiente:

“Los Estados Miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus propios nacionales:  
—la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. (...)”<sup>23</sup>

De este artículo se derivan varios de los principios que rigen en las relaciones entre los CDIs y el Derecho Comunitario y en la incidencia que éstos tienen en el sistema de competencias comunitarias.

Se ha concluido, afirma J.M. Calderón (2002), que los CDIs suponen “Derecho complementario” del Tratado de Ámsterdam, puesto que su función principal es la colaboración para regular problemas fiscales entre países miembro. Si bien, tal y como afirmó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en 1978, Los tratados constitutivos de la UE no tienen ningún precepto que prohíba la doble imposición a nivel comunitario, el artículo 293 del Tratado de Ámsterdam insta a los Estados a firmar convenios entre ellos para eliminar esa situación. Es por tanto que esta “recomendación” del artículo 293 entendido junto con el artículo 10 (deber de lealtad y cooperación), constituye al final un mandato de carácter subsidiario que hace que podamos calificar a los CDIs de relevancia comunitaria, ya que contribuyen al correcto funcionamiento comunitario interno, eliminando problemas derivados de la obstaculización de las libertades comunitarias, tales como la doble imposición internacional.

Sin embargo, no todos los CDIs se establecen dentro del marco, o mandato, del 293. Tanto es así, que podemos establecer diferencias entre ellos: los convenios celebrados bajo la sombra del 293 están vinculados en su elaboración de manera muy estrecha a los órganos comunitarios y al derecho comunitario, mientras que el resto de CDIs, aquellos en los que no participan Estados Miembro de la Unión Europea, no exigen vinculación al derecho comunitario, y por supuesto, no se preparan ni se firman en el seno del Consejo (J.M. Calderón, 2002).

Expuesto todo lo anterior, queda claro que los Estados Miembro tienen competencia casi exclusiva para firmar CDIs, tanto entre ellos como con terceros países (Vogel, 1944, en J.M. Calderón, 2002). Sin embargo, los límites impuestos por el derecho comunitario, y el Tratado de Ámsterdam en concreto, solo afecta a los Estados

---

<sup>23</sup> Fuente: Tratado de Ámsterdam.

Miembro. Por tanto, no se aplican de la misma forma en los casos de CDIs entre dos Estados Miembros que entre un estado miembro y un tercer estado, ya que sus efectos no se extienden a este último (Louis en J.M. Calderón, 2002). Así, se sitúan como normas complementarias al Derecho Comunitario, ayudándole a cubrir el correcto funcionamiento de manera armónica en todos los Estados Miembro.

Aquellos CDIs firmados entre Estados que, años más tarde de la firma pasaron a formar parte de la Unión Europea, se establecen como auténticos tratados internacionales, y apenas son modificados tras la adhesión de uno de ellos o los dos Estados a la UE. Esto es una prueba más del carácter autónomo de estos convenios bilaterales. Un ejemplo de ello es el CDI entre España y Austria, que entró en vigor en enero de 1968, muchos años antes de que ambos países entrasen a la UE. Si bien fue actualizado en octubre de 1995, año en que entró Austria, las modificaciones no son significativas. Un segundo ejemplo, de un caso entre un estado miembro y un tercero que luego pasó a ser Estado Miembro, es precisamente el CDI entre España y Alemania, de 1968. En ese momento, Alemania, si bien era Estado Miembro, estaba dividida en República Democrática Alemana y República Federal Alemana. A su vez, España no era un Estado Miembro. A pesar de haber sufrido modificaciones, ninguna es sustancial ni especialmente relevante debido a estas circunstancias.<sup>24</sup>

¿En qué consisten estos límites impuestos por el Derecho Comunitario? En primer lugar, los CDIs concluidos por Estados Miembro no pueden contener normas y disposiciones contrarias a Derecho Comunitario, Derecho Comunitario Derivado y el Tratado de Ámsterdam. En segundo lugar, los CDIs no pueden obstaculizar el ejercicio de las libertades fundamentales que se garantizan en el derecho comunitario (tales como libertad de circulación de personas o de capitales, por ejemplo).

Sin perjuicio de todo lo anterior, cuando nos encontremos con un CDI firmado por dos Estados Miembros y se den conflictos entre la regulación contenida en ellos y la regulación comunitaria general, se deben resolver siempre mediante el principio de primacía del ordenamiento comunitario.

---

<sup>24</sup> Datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Una de las normas comunitarias que tienen especial relevancia a este respecto y que prevalece sobre la regulación convencional es la Directiva 90/435/CE Matriz-Filial. Se trata de una directiva que tiene prioridad de aplicación, en primer lugar por ser de nivel comunitario y en segundo lugar porque se ve afectada por el tratado de Ámsterdam. Puesto que es normativa comunitaria, solo se puede aplicar cuando los dos estados que firman el CDI son Estados Miembro. La finalidad de esta directiva (Lampreave, 2013) reside en establecer unas condiciones iguales para los grupos de sociedades de los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, y evitar así que disposiciones fiscales de los CDI entre los Estados miembros puedan restringir el buen funcionamiento de la libertad de capitales.

De este derecho es del que trata esta normativa, lo que a su vez es lo que le da tanta relevancia, ya que se dan casos en los que los CDI hablan de priorizar ciertos capitales de un estado contratante sobre otro, o de reducir tasas impositivas entre los dos estados contratantes. Por ello, se debe establecer un límite que se exija para todos los estados miembro de la UE y el cual no pueden sobrepasar. Este límite se encuentra establecido en el marco del Tratado de Ámsterdam y en concreto en esta directiva que exige el respeto por la libertad de capitales.

Otra de las directivas comunitarias relevantes para la fiscalidad internacional es la Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. En ella se establece que el pago de intereses y cánones está exento de retención en el estado de origen siempre y cuando se trate de empresas comunitarias, en primer lugar, y en segundo lugar, que se dé una de los siguientes supuestos:

- Que ambas empresas adopten una de las formas empresariales previstas en el Anexo de esta Directiva;
- Que ambas empresas estén sujetas a impuestos sobre la renta;
- Que exista una relación directa de capital entre ambas empresas mayor o igual al 25%,
- Que sean directamente mantenidas en un porcentaje mayor o igual al 25% por una tercera empresa que cumpla los dos primeros requisitos, siempre que dicha participación se mantenga durante un mínimo de dos años.

Con todo lo anterior, procedemos a estudiar el Modelo de Convenio de la OCDE, que supone, para los estados miembro de la UE, un segundo marco que limita la elaboración

de CDIs entre los estados, y para los estados que no son miembro de la UE, el único marco que deben tener en cuenta.

## **5.2. Modelo de convenio de la OCDE**

El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble tributación internacional sienta las bases y el marco legal que se deben tener en cuenta a la hora de redactar un CDI. El modelo ha sufrido una serie de modificaciones, siendo la versión de 2014 la que se utiliza actualmente. A lo largo del modelo se establecen los términos que ambos estados deben conocer y utilizar, al igual que la interpretación que se debe dar a los mismos (como es el artículo 3, en el que más se puede apreciar este hecho). A lo largo del trabajo se va a hacer referencia al Modelo para justificar la estructura de los convenios a los que nos vayamos refiriendo.

Sin embargo, a modo de síntesis, A. Pacheco (2002) ha resumido las características comunes a todos los CDI principalmente en dos:

- Desde la perspectiva del propio Convenio Constitutivo de la OCDE de 12 de diciembre de 1960, se deben tener en cuenta una serie de recomendaciones al negociar los convenios bilaterales y se debe estar dentro de un marco legal determinado.
- En segundo lugar, los convenios deben interpretarse de acuerdo con el Convenio de Viena de 1969. En particular, es relevante el artículo 32, en el que se dice que los trabajos preparatorios de un CDI también deben incluirse a la hora de interpretar el convenio.

A continuación vamos a elaborar una relación de los artículos más relevantes<sup>25</sup> del Modelo de Convenio de la OCDE, de la versión del 2017, puesto que los cambios que ha introducido respecto de la versión de 2014 han dado lugar a un enriquecimiento de la materia que hace que se pueda comentar mejor la aplicación práctica determinados artículos, comentando cada uno de ellos y los posibles problemas de interpretación que

---

<sup>25</sup> Los artículos aparecen recogidos en el Anexo I.

pueden suscitar dependiendo de las normas internas de los Estados Miembro, en los que es de aplicación<sup>26</sup>.

### **5.2.1 Comentario Artículo 1: Personas comprendidas:**

Mientras que los primeros Convenios y se aplicaban generalmente a los ciudadanos de los Estados contratantes, la mayoría de los Convenios actuales se aplican a los residentes de uno o ambos Estados contratantes sin tener en cuenta la nacionalidad. De hecho, algunos convenios van un paso más allá y aportan una visión aún más amplia porque se aplican a los pagadores de impuestos<sup>27</sup> de los Estados contratantes; por lo tanto se aplican también a personas que, a pesar de no residir en ninguno de los Estados contratantes, están unidos mediante impuestos que se aplican a parte de sus ingresos o capitales en alguno de ellos. El término residente se define en el artículo 4.

El problema aquí reside en la diferencia de conceptos dependiendo del estado. El caso más relevante es el de las comunidades de bienes, que en unos estados se entienden como sociedades, mientras que en otros, como personas físicas. La principal dificultad reside en el hecho de que determinados estados tratan a las comunidades de bienes como personas jurídicas que deben tributar como si fuesen una compañía más, mientras que otros estados las consideran fiscalmente transparentes. Las consecuencias de esto son que las comunidades de bienes son ignoradas a la hora de determinar el sujeto pasivo, y son los socios de la comunidad de manera individual los que deben tributar por sus respectivos porcentajes de participación. Se ampliará este tema en el CDI España- Alemania, ya que es uno de los puntos más relevante del mismo, puesto que en España las comunidades de bienes se consideran fiscalmente transparentes, al contrario que en Alemania.

---

<sup>26</sup> Para la elaboración de los comentarios que se llevan a cabo a continuación se ha utilizado el siguiente libro como base y referencia: OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing.; y el siguiente artículo: Fernández, T. S. (2004). Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE. Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>27</sup> El término que utiliza el libro es “*taxpayer*”, que se ha traducido como pagadores de impuestos. Se refiere a las personas que, debido a las normas fiscales de un estado son sujetos pasivos de un hecho imponible, y por tanto, son susceptibles de pagar impuestos, independientemente de su residencia o nacionalidad.

### **5.2.2 Comentario Artículo 2: Impuestos comprendidos:**

Este artículo busca una terminología y nomenclatura relativa a las tasas que sea la más aceptable y precisa para todos los Estados contratantes, con el objetivo de asegurar la identificación con las tasas de los distintos Estados contratantes y tratar de incluir en todo lo posible las leyes domésticas de los Estados contratantes y buscar la armonía entre todas ellas.

Se centra principalmente en las tasas directas y lo que busca es tratar de dar una definición lo más amplia posible pero a la vez precisa para poder incluir en esta definición todos aquellos impuestos directos de los Estados contratantes.

Esto se hace con la intención de que todos los Estados contratantes se sientan identificados ya que se pueden dar casos en que un Estado no tenga en su ley doméstica ese impuesto o que sí que exista y la ley doméstica lo trate de forma contraria. Para solucionarlo, los estados, en las negociaciones bilaterales incorporan cláusulas especificando, aclarando y haciendo suyas esas definiciones de los primeros párrafos del artículo.

En el caso del CDI España – EE.UU., de 1990, tal y como se ha apuntado anteriormente, aparece recogido un impuesto indirecto, el IVA, debido a las bases militares que tienen en España (como la de Rota, para establecer el IVA que pueden establecer a los elementos relacionados con éstas. Sin embargo, no se trata de un IVA tal y como lo conocemos, sino que tiene un tratamiento especial, el cual se regula en el Convenio.

Para ello, tal y como dice el párrafo 3, nos vamos a encontrar lo siguiente:

*“Las tasas a las que la Convención hace referencia son:*

- a) En estado A: el nombre que se le da en ese estado*
- b) En estado B: el nombre que se le da en el otro Estado”*

Así no queda duda de a qué tasa se está haciendo referencia.

### **5.2.3 Comentario Artículo 4: Residente:**

La relevancia de este artículo reside en la importancia que tiene (1) la determinación del concepto de residencia de cara a determinar el sujeto pasivo de los distintos impuestos, (2) evitar supuestos de doble imposición debido a casos de doble residencia y (3) resolver los problemas de doble imposición derivados de ser sujeto pasivo en el estado de residencia y en el estado de la fuente.

Los dos principales conflictos que se dan a este respecto son tener dos residencias en dos estados diferentes o ser sujeto pasivo en el estado de residencia y en el estado de la fuente. En cualquier caso el conflicto nace porque bajo la aplicación de las leyes domésticas de los dos estados, uno o ambos reclaman a la persona la residencia y, por tanto, el pago de impuestos en su territorio.

Para solucionar esto, este artículo lo que va a hacer principalmente es atribuir una sola residencia al individuo. Para ello, se establecen reglas específicas en el párrafo 2, en el cual va a hacer una lista resolviendo a qué estado correspondería la residencia de los individuos en cada circunstancia.

Algunos de los casos más comunes son los siguientes:

- El supuesto en el que una persona tiene residencia habitual y permanente en un estado y se desplaza un período superior a seis meses al otro estado contratante por motivos laborales. Para este segundo estado también es considerado residente. El artículo 4 lo soluciona reconociendo como residencia solo la del primer estado.
- El individuo tiene residencia permanente en ambos Estados contratantes. Para resolverlo, habrá que analizar una serie de factores tales como sus relaciones personales, económicas, culturales, actividades laborales..., y determinar con qué estado éstas son más estrechas. Ese será el estado en el que el artículo 4 establecerá la única residencia. En caso de no poder determinar en cuál de los dos, se decidirá en aquel en el que pase mayor parte de su tiempo.

- Se puede dar el caso de que una persona no tenga residencia habitual en ninguno de los dos estados contratantes, porque se mueve de hotel en hotel por ejemplo, y sin embargo tenga que tributar en alguno de los dos estados. En estos casos se decidirá uno de los dos y no habrá que dar razones de peso de por qué se eligen.

En la versión de 2017 se incluye el concepto de “*place of effective management*”, la sede de dirección efectiva. Consiste en considerar el estado de residencia aquel en el que, a pesar de que no sea en el que se encuentran la mayoría de los directivos, ni la mayoría de los activos, es en el que se toman las decisiones importantes, “*key management objectives*”, ya que es donde reside encuentra el consejero delegado. Por tanto, las reuniones mensuales del Consejo de Administración tienen lugar por vídeo conferencia a través de la oficina del consejero delegado. Esto significa que a efectos fiscales, el estado de residencia es éste último.

#### **5.2.4 Comentario Artículo 5: Establecimiento permanente:**

En este artículo se habla de la definición de establecimiento permanente y de las principales características que, para el Modelo de Convenio, se tienen que dar para poder catalogar con ese nombre a un lugar de trabajo o a una de las oficinas de una empresa. El artículo 5 entiende por establecimiento permanente como el lugar de trabajo a través del cual el negocio de una empresa es completa o parcialmente llevado a cabo. La definición además exige una serie de condiciones, tales como que debe de tratarse de un lugar donde se haya la gran parte de la maquinaria o equipos informáticos destinados al desarrollo de la actividad; debe ser un lugar fijo, es decir debe tener una cierto grado de permanencia; y que para llevar a cabo este negocio se debe hacer a través de ese lugar fijo de negocio.

Así, en el párrafo 2, el artículo establece una lista no exhaustiva de sitios que se considera, establecimiento permanente, tales como pueden ser una oficina o un lugar de administración del negocio...

El párrafo 3 impone el requisito temporal: se considera establecimiento permanente siempre y cuando sea un sitio que se destine al desarrollo de actividades del negocio durante un periodo mínimo de 12 meses. Es decir, a pesar de que tenga instalación, oficina y puesto de trabajo que cumpla los requisitos de los párrafos 1 y 2, si no está en activo durante un mínimo de 12 meses no se puede considerar establecimiento permanente. Tanto es así, que también se puede considerar establecimiento permanente aquel que, a pesar de no estar construido completamente y estar en mitad de la instalación, lleve en activo más de 12 meses.

En caso de que el párrafo 3 no hable del plazo a partir del cual se considera establecimiento permanente habrá que acudir a la ley interna. Por ejemplo, en el caso español, la ley interna establece solo 6 meses para que se considere establecimiento permanente.

La importancia de saber cuál es el establecimiento permanente de una compañía reside en que será el estado en el que se encuentre éste donde se establezca la residencia de esa empresa. Por lo tanto, no tendrá importancia a efectos de residencia ni en qué estado se encuentren los *headquarters*, ni los *subsidiaries* ni cualquier otra oficina aunque esté regida por los dueños.

### **5.2.5 Comentario Artículo 6: Rentas inmobiliarias:**

En este artículo se regulan los impuestos relativos a los bienes inmuebles. En el párrafo uno del artículo se establece que será el estado de la fuente, esto es, el estado en el que se sitúa el bien inmueble, el que exigirá la tributación correspondiente.

A su vez, en el párrafo 2 se regula la definición de bien inmueble, y se decanta por aceptar como válida la definición que se da en la regulación interna del estado de la fuente, ya que es en el que se debe tributar. Con esto, se busca evitar los problemas que puedan derivarse de los bienes intangibles, tales como activos o derechos, ya que no en todos los estados se regulan como inmovilizado intangible.

Además de la definición anterior, este artículo amplía la posible definición también a la propiedad industrial comercial, mercantil, forestal y agrícola.

Atendiendo a este artículo, los inmuebles tributan conforme a la ley del estado en el que se encuentran. A su vez, en el caso de que los inmuebles se encuentren en España, el método que la ley interna española es el régimen de imputación de rentas, recogido en el artículo 85 de la Ley el IRPF. Por este método, los inmuebles tributan tomando como valor de referencia el valor catastral del mismo. Si ha sido revisado en los últimos 10 años, la base imponible del impuesto será el 1,1% del valor catastral, o el 2% si no ha sido revisado. A la base imponible se le debe aplicar el tipo de gravamen previsto en la Ley del IRNR que actualmente es del 24%.

Por último, en cuanto al inmovilizado que pertenece a los *Trusts* se estudiarán al comentar el artículo 10 de este mismo convenio.

#### **5.2.6 Comentario Artículo 7: Beneficios empresariales:**

En este artículo se establecen normas de tributación relativas a los beneficios empresariales. La regla general de este artículo es que salvo que una empresa de uno de los estados contratantes tenga establecimiento permanente en el otro estado contratante, no tiene que tributar por los beneficios obtenidos en ese otro estado, salvo que dichos beneficios pertenezcan a alguna de las categorías que a lo largo de este Modelo se recogen, en cuyo caso, ese otro estado deberá exigir tributación por ellos.

En cuanto al concepto de beneficios, se permite a los estados contratantes que se pongan de acuerdo entre ellos para establecer una definición conjunta y aplicable a su CDI en particular.

Este artículo en relación con el artículo 23, que se explicará más adelante, son los principales métodos para asegurar que no se va a producir la doble tributación en beneficios empresariales que son imputables a una empresa con dimensión internacional.

Por último, en principio la norma general indica que los beneficios empresariales solo quedan sometidos a la tributación en el estado de residencia del receptor. Sin embargo, si los beneficios se obtienen en el otro estado miembro firmante del CDI, debido a que allí se encuentra el establecimiento permanente, se puede someter a imposición en este estado siempre y cuando los beneficios resulten imputables a dicho establecimiento permanente.

#### ***5.2.7 Comentario Artículo 10:Dividendos:***

En este artículo se establece la tributación de los dividendos. Además de una definición de dividendos que sea igual para todos los estados miembros, se regula una tributación de carácter compartido para los dividendos que paga una sociedad que es residente en uno de los estados firmantes a un residente del otro estado firmante. Lo que se dice por tanto, es que el pago de tributos en el estado de residencia de la empresa pagadora no puede ser superior a los tipos impositivos que se recogen en el convenio que se aplique en cada caso. En el caso español, por ejemplo, el tipo impositivo máximo es del 15%, pero dependiendo del estado con el que suscriba un CDI, el porcentaje final aplicable variará.

En los casos en los que con seguridad el tipo impositivo aplicable será menor al 15% es en los que los dividendos se pagan por una sociedad filial a su matriz, ya que se busca reducir en cierto modo la imposición de los beneficios en cascada.

#### ***5.2.8 Comentario Artículo 11:Intereses:***

En el caso de los intereses, se establece un régimen de tributación compartido entre el estado del que proceden los intereses y el estado de residencia del receptor de dichos intereses. Así, en el caso español, se establece un tipo impositivo reducido en el estado de procedencia de los intereses que puede variar del 5 al 15%, siendo el más común de aplicar el 10%.

En segundo lugar, en cuanto a la definición de “interés”, esta es mucho más precisa y exhaustiva que la que se hace en el artículo anterior sobre dividendos. Tanto es así, que por ejemplo, en el caso español, como veremos más adelante, en los Convenios firmados por España se remite en muchos casos a la ley interna del estado de procedencia de los intereses como forma de determinar cuáles son las rentas que entran dentro del concepto de intereses y completar así la definición.

Se recoge también la figura de los intereses abusivos, que son aquellos impuestos por determinadas sociedades y que es muy superior al interés legal. La forma de acabar con esto ha sido entendiendo por parte de Hacienda que la cantidad resultante de la diferencia entre aplicar el interés legal y el interés real son beneficios, y por tanto, se debe aplicar el tipo de gravamen previsto en el artículo 7 para los beneficios empresariales.

### ***5.2.9 Comentario Artículo 12:Cánones:***

En la definición de cánones que hace este artículo, en el cual se regulan, se excluyen aquellos que han sido obtenidos por medio de un establecimiento permanente en el caso de que se demuestre la vinculación del canon en cuestión con el establecimiento.

En cuanto a la regulación de la tributación, se establece la exclusividad para el estado de residencia del sujeto beneficiado con los cánones. En este caso, al igual que en el de los dividendos y cánones, los tipos impositivos que se establecen en este modelo y en cada uno de los CDIs a nivel particular son tan solo a nivel orientativo, estableciendo un tipo máximo pero pudiéndose aplicar el que los dos estados firmantes decidan.

Por último, cabe destacar que, en el caso de los dividendos, intereses y cánones, se establece una técnica antielusiva conocida como la del “beneficiario efectivo”. Dicha cláusula consiste en que se exige que para la aplicación de los beneficios obtenidos por cualquiera de las tres figuras, el que las ha percibido debe ser el beneficiario efectivo, y no una persona interpuesta. Así se evita que la persona interpuesta sea de un estado miembro con mayor beneficio fiscal en cualquiera de estas tres materias que el beneficiario efectivo.

Al igual que en el caso anterior, también se regulan los cánones abusivos, que reciben el nombre de precios de transferencia. La cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen correcto respecto del abusivo deberá tributar por el artículo 7 como beneficios empresariales.

#### ***5.2.10 Comentario Artículo 13: Ganancias de capital:***

En cuanto a las ganancias de capital, el artículo 13 las agrupa en cuatro apartados:

1. Aquellas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles: La regla dice que en este caso el estado que puede gravar estas ganancias es aquel en el que se encuentren situados los inmuebles y se atenderá a su ley interna.
2. Aquellas derivadas de la enajenación de bienes muebles integradas en el activo de un establecimiento permanente, las cuales también pueden ser gravadas por el estado en el que se encuentre el establecimiento permanente.
3. Aquellas derivadas de la enajenación de buques, aeronaves y bienes afectos a éstos. Cabe destacar que las aeronaves son del estado del que son abanderadas, no del estado en el que estén aparcadas. Esto tiene especial relevancia para el transporte aéreo internacional.
4. Aquellas derivadas de la enajenación del resto de bienes que no encuadren en ninguna de las tres categorías anteriores. En estos dos últimos casos, el pago de tributos se hará conforme a lo que los estados firmantes acuerden en su CDI.

### ***5.2.11 Comentario Artículo 23:Métodos para evitar la doble imposición:***

Como se ha mencionado anteriormente, el artículo 23 recoge los métodos para evitar la doble imposición. Estos son dos: el método de exención, regulado en el apartado A del artículo, y el método de imputación, el cual recoge el apartado B.<sup>28</sup>

En el caso español en concreto, se utilizan ambos métodos y ambas modalidades de cada método, aunque la exención con progresividad (utilizada para rentas con tributación exclusiva del estado de residencia del contribuyente) y la imputación ordinaria (para casos de tributación compartida) son las más comunes.

### ***5.2.12 Comentario Artículo 26:Intercambio de información:***

Probablemente sea uno de los artículos más importantes del Modelo de Convenio, dada la creciente internacionalización de las relaciones jurídicas, sociales y sobre todo económicas entre los Estados de diferentes regiones del mundo. Así el intercambio de información ha cobrado tanta relevancia que obtiene un alcance más allá del propio Convenio, puesto que también se aplica a la legislación interna e incluso de residentes de estados que no son ninguno de los firmantes del CDI pero participa en las relaciones económicas con alguno de ellos.

Además de lo explicado anteriormente, en el artículo 26 se regulan tres formas de darse el intercambio de información:

---

<sup>28</sup> Modelos explicados en el apartado 2: Planificación fiscal internacional.

1. Previa petición de parte: Uno de los estados firmantes solicita información al otro estado firmante sobre determinados temas.
2. Espontáneamente: Un estado considera que cierta información es relevante y decide de forma unánime transmitirla al otro estado firmante.
3. Automáticamente: Ciertas materias en las que de forma automática uno y otro estado se envían información mutuamente.

En la actualidad, en el caso español todos los CDIs que ha suscrito incorporan este artículo excepto con Suiza. Así es como se justifica que estados como Chipre y Malta, casos vistos anteriormente, ya no sean considerados como Paraísos Fiscales para España.

## **6. TRATADOS ANTIELUSIÓN**

Lo primero de todo se debe hacer una distinción entre fraude, evasión y elusión, puesto que las diferencias son relevantes y muchas veces no están muy claras.

El fraude fiscal, en primer lugar, se trata del incumplimiento de la ley para no pagar los impuestos que corresponden por la realización de los hechos imponible. En segundo lugar, la evasión fiscal se refiere a la ocultación no solo de ingresos, rentas y realización de hechos imponible, sino también de información, con la intención de pagar menos o no pagar en absoluto impuestos. Por último, la elusión trata actos que se encuentran en el límite de la legalidad, pues se utilizan cauces legales, que en su mayoría desembocan en lagunas legales, para aprovechar los beneficios que esto aporta y pagar menos impuestos. Es una figura comparable a la simulación del artículo 16 LGT, en las cuales se está utilizando un mecanismo legal para actuaciones ilegales, y por lo tanto, debe ser detectado y corregido por las autoridades.

Por lo tanto, a pesar de todos los beneficios que producen los CDI, existe la preocupación general de que ciertas personas jurídicas o Estados puedan beneficiarse

fiscalmente de un Convenio de Doble Imposición, cuando precisamente esta figura se ha creado para todo lo contrario.

Tanto es así, que en el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE ya se recogía el mal uso de los CDIs. A partir de ese momento se empieza a especular sobre medidas antielusión para controlar el uso abusivo o inadecuado de los CDI (A. Pacheco, 2002).

Entre las medidas que se llevan a cabo, se ha llegado a recoger la posibilidad de aplicar el Modelo de Estados Unidos. Lo que éste recomienda es incluir una cláusula de limitación de beneficios a las personas físicas o jurídicas a las que se les aplica el determinado convenio bilateral. Es lo que en el Modelo de Estados Unidos se llama “*qualify person*”, término que se refiere tanto a personas físicas como a sociedades controladas por personas físicas, residentes en uno de los dos estados firmantes, en los cuales desarrolla su actividad económica. La consecuencia fundamental de la aplicación de esta medida es que los CDI se aplicarán no solo a las personas que sean residentes en uno o en otro estado de los firmantes, sino que además tiene que ser una “*qualify person*” (A. Pacheco).

En segundo lugar, a nivel nacional, la Ley del IRPF, establece, en su artículo 8.2, la siguiente norma anti-elusión (Milla, 2014):

“No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.”

Si bien estas medidas aparecen recogidas (o se hace referencia a ellas) en el Modelo de Convenio de la OCDE, no son de aplicación obligatoria. Por ello, en los CDIs firmados por España ha habido muy pocas referencias a cláusulas anti elusivas.

A Pacheco (2002) clasifica los CDI españoles en tres grandes grupos atendiendo a las referencias que se hace en ellos a las medidas anti elusivas:

- El primero de ellos es el Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos, que sigue el modelo americano de control del uso abusivo del mismo.
- En segundo lugar, el Convenio de Doble Imposición con Luxemburgo, el cual ha dado lugar a grandes problemas de aplicación debido a que a las cláusulas anti elusivas que contiene se les aplica derecho luxemburgués.

- Por último, se engloban en el mismo grupo los CDIs en los cuales aparecen cláusulas anti elusivas que lo único que hacen es excluir determinadas entidades controladas por no residentes. Algunos ejemplos de convenios son Israel, Cuba o Portugal.

En este trabajo nos vamos a centrar en el estudio comparativo del Modelo de Convenio de la OCDE anteriormente explicado y tres CDIs firmados por España. El primero de ellos va a ser el Convenio Hispano-Alemán, puesto que ambos estados son Estados Miembro desarrollados de la UE. Por ello, se quiere estudiar cómo se ha adaptado el modelo a las condiciones de estos dos estados, además de analizar las posibles medidas antielusivas, ya que la experiencia dice que Alemania ha elaborado Tratados de Anulación (declarados constitucionales por el Tribunal Constitucional Federal en 2015), que, permiten anular de manera unilateral artículos recogidos en CDIs en los que Alemania es estado firmante. (M. Stöber, 2017) Es por esto por lo que resulta de especial importancia prestar atención a esto.

En segundo lugar, se va a comparar el Modelo de Convenio de la OCDE con el CDI España-Lituania, ya que son dos Estados Miembros pero Lituania está en vías de desarrollo. Además, preocupa Lituania porque en los próximos años puede convertirse en un punto clave para las comunicaciones debido a que, de seguir así el deshielo del Ártico, el Mar Báltico será navegable y será navegable y Lituania, entre otros, se encontrará en una posición privilegiada como punto de paso o de unión entre diferentes estados durante su ruta por el Mar Báltico.

Por último, haremos una comparación del Modelo con el CDI España-Japón, ya que este último no es un Estado Miembro, pero sí de la OCDE, y así podemos comprobar si los efectos del Tratado de Ámsterdam no son tan intensos como en los casos anteriores.

## **7. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-ALEMANIA**

Publicado en el BOE el 8 de abril de 1968, supone un convenio que evita la doble imposición y la evasión fiscal. Ha sufrido diversas modificaciones, en el momento en el que España entra la Unión Europea y en el momento de la unificación alemana, puesto que el texto originario se firmó con la República Federal Alemana. A pesar de esto, las cuestiones más significativas no han surgido modificaciones.

Probablemente el tema que suscita mayor interés en este convenio reside en las personas jurídicas susceptibles de ser sujetos pasivos de los impuestos. El artículo 3.1.e) y 3f) dice lo siguiente:

“El presente Convenio, a menos que de su texto se infiera una interpretación diferente: e) El término “persona” comprende las personas físicas y las sociedades. f) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.”<sup>29</sup>

Esto se debe a que en Alemania, al igual que en el derecho anglosajón existe la figura de las “*partnerships*”, figura que en España no se contempla, por lo que resulta complicado de delimitar la responsabilidad de las personas jurídicas.

Tal como se define en el artículo 1 de la Ley de *Partnerships*, de 1890 (Ley anglosajona), una *partnership* es la relación que existe entre quienes desarrollan un negocio en común con los fines de lucro, finalidad de dicha actividad. Este tipo de empresa está formada por la unión de dos o más personas llamadas socios que se organizan para desarrollar una actividad comercial en conjunto. Los socios pueden ser individuos u otras compañías. Esta suele ser la forma social preferida por las pequeñas empresas y grupos de profesionales como abogados o asesores fiscales que trabajan en equipo (E. Alcaraz, 1998). En España, estas sociedades se pueden comparar con las llamadas sociedades personalistas, o las comanditarias simples o por acciones, en cuanto a la responsabilidad de los socios. En este tipo de sociedades, si bien tienen personalidad jurídica propia, los socios responden ilimitadamente con sus bienes (art. 127 CCom.). La consecuencia fiscal de esto radica en que las *partnerships* alemanas tienen una gran ventaja sobre otras compañías mercantiles más complejas, los impuestos pasivos o de flujo continuo. Esto significa que los beneficios generados por el negocio se transfieren o pasan directamente a los socios, que son los únicos que pagan impuestos, sin que la sociedad tenga que hacerlo. Sin embargo, en el caso de las sociedades más complejas, los impuestos se gravan dos veces: una vez a través del

---

<sup>29</sup> Artículo 3 Convenio de Doble Imposición Hispano-Alemán, 8 de Abril de 1968.

Impuesto de Sociedades pagado por la empresa, y nuevamente cuando los beneficios se reparten entre los socios o accionistas y deben pagar impuestos por dichos beneficios a través del IRPF, o el IS en el caso de que los socios sean personas jurídicas. Por ello se hace necesario delimitar correctamente las sociedades que cumplen con los requisitos para ser consideradas *partnerships* o similares, puesto que van a gozar de beneficios fiscales.

Además de esta cuestión, del convenio se puede deducir que si bien a lo largo de los artículos se establecen normas específicas para cada uno de los elementos fiscales (dividendos, intereses, beneficios de capital, cánones...), todos ellos se rigen por el siguiente criterio: si el impuesto que una persona física debe pagar en el estado del que ella no es nacional es más perjudicial para ella que el impuesto del estado del que sí es nacional, es este segundo por el que deberá tributar. Los artículos 10, 11 y 12 del CDI Hispano-Alemán comienzan de la misma manera:

“1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. 2. Sin embargo, estos intereses pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses.”<sup>30</sup>

Lo único que cambia en cada uno de los elementos fiscales es el porcentaje. Así, para los dividendos el tipo de gravamen máximo en el Estado contratante será de “un 10 por 100 del importe bruto de los dividendos en el caso de sociedades que posean al menos un 25% del capital social de la sociedad que abona los dividendos”<sup>31</sup>, o de un 15 por 100 del importe bruto de los dividendos para el resto de sociedades; mientras que para los cánones el tipo de gravamen máximo será del 5 por 100 del importe bruto de los mismos (art. 12.2).

Debido a que este es el criterio mayoritario, en el convenio se redacta el artículo 27 como una excepción a ese criterio, que se aplica a los privilegios fiscales de los que gozan los funcionarios diplomáticos, ya que estos privilegios son de acuerdo a los principios generales del derecho internacional, y por lo tanto no les es de aplicación el convenio.

---

<sup>30</sup> Art. 11. 1 y 2 Convenio de Doble Imposición Hispano-Alemán, 8 de Abril de 1968.

<sup>31</sup> Art. 10.2 Convenio de Doble Imposición Hispano-Alemán, 8 de Abril de 1968

En cuanto al intercambio de información, esta cuestión no suscita mayor problema en este CDI, puesto que se trata de dos estados que desde el primer momento han luchado contra los paraísos fiscales y la falta de transparencia fiscal, por lo que en el artículo 26 recogen que se va a proceder a un completo intercambio de información, dentro de los límites de los secretos que se permiten a cada sociedad, recogidos en el mismo artículo 26.

Por último, en el artículo 2 aparece recogido cuáles son los impuestos sobre los que se aplica este Convenio, y cabe destacar que no se regula el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Esto supone ciertos problemas en los casos en los que un residente de uno de los estados firmantes muere y parte de sus bienes se encuentran en el otro estado, ya que se encuentra con el problema de que debe tributar en el estado de residencia y también en el estado en el que se encuentran los bienes. La forma de solucionarlo es acudir a la normativa interna de cada estado, y en cada uno de ellos tributará solo por los bienes que se encuentran en él.

## **8. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-LITUANIA**

Lituania, estado miembro de la UE desde 2004, se trata de un estado en desarrollo, con una proyección en el futuro que se augura como muy positiva, debido a su situación geográfica y las ayudas comunitarias de las que se ha beneficiado en los últimos años. Es por ello por lo que ha sido uno de los estados elegidos para analizar.

Si bien es un convenio que se firmó en 2003, cuando Lituania entró en la UE se reformaron aquellos aspectos que eran susceptibles de modificación debido a dicha adhesión. Sin embargo, las medidas principales son las mismas desde el día de su aprobación.

En primer lugar, en Lituania también existe el concepto de *partnership*, (art. 3.A.j.(ii) del CDI España-Lituania). Por lo tanto, las consecuencias son las mismas que se han

explicado en el CDI hispano-alemán: Las *partnerships* no tributan como sociedad, sino los socios de manera individual por el IRPF o el IS en el caso de que los socios sean personas jurídicas, y tienen unos beneficios fiscales que las sociedades anónimas o limitadas, no. En definitiva, se produce lo que en Derecho Internacional se denomina el “*flow through*” o sociedades “*conduit*”.

En cuanto a la regulación de la tributación por los diferentes elementos fiscales nos encontramos con la misma forma de formularlo que en el CDI hispano-alemán, es decir, que la regla general es que el estado de tributación es el receptor, pero se permite la tributación en el estado pagador con unos límites de tipo de gravamen, que en este caso son diferentes a los del convenio hispano-alemán. En este caso, la regulación es la siguiente:

- En el caso de los dividendos si el beneficiario es una sociedad participada, el tipo de gravamen máximo es del 5 por ciento; mientras que para el resto de sociedades es del 15 por ciento (art. 10).
- En el caso de los intereses, el tipo de gravamen máximo es del 10 por ciento, con dos excepciones recogidas en el artículo 11.3.
- En el caso de los cánones, el tipo de gravamen máximo es del 5 por ciento del importe bruto en el caso de los equipos industriales o comerciales; y el 10 por ciento en el resto de casos. (art. 12.2)

En cuanto al intercambio de información, este se produce de la forma que se regula en el Modelo de Convenio de la OCDE, lo que indica que ambos estados están comprometidos con la transparencia fiscal y luchan por eliminarla de sus intercambios.

Por último, en el artículo 24 se hace un esquema de los impuestos que se regulan en este CDI y en qué estado se debe hacer. Lo que aquí interesa resaltar es el hecho de que se regulan el IRPF, IS e IP, pero en ningún caso se regula el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por lo que, al igual que en el caso anterior, se va a tener que acudir a la regulación interna de cada estado para solucionar los posibles problemas de doble imposición.

## 9. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ESPAÑA-JAPÓN

El CDI con Japón se firmó en febrero de 1974. La diferencia que tiene esta relación bilateral con respecto de las dos anteriores es que Japón no es estado miembro de la UE, por lo que no les es de aplicación el marco del Tratado de Ámsterdam.

En el artículo 3.1.f. del CDI hispano-japonés se hace referencia al término sociedad, en el cual no se hace referencia a las *partnerships*. El hecho de que no se haga distinciones entre sociedades especiales y no especiales nos da a entender que las *partnerships* son una figura que no existe en Japón. Por lo tanto, no existen beneficios fiscales de unas empresas sobre otras, y los socios no tributan de manera individual por los beneficios obtenidos, sino que tributa la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades como una entidad con personalidad jurídica propia.

En cuanto a los elementos fiscales que hemos analizado anteriormente, también se regulan en los artículos 10 al 12 y lo hacen de la misma manera. Por lo tanto, la regla general es tributar en el estado receptor, pero se establecen unos tipos de gravamen máximos para el caso en el que el estado en el que se decida tributar sea el pagador. Estos son distintos a los que se han establecido en los casos anteriores:

- Dividendos: 10% del importe bruto de los dividendos en el caso de las empresas participativas y 15% en el resto de los casos. (art. 10)
- Intereses: 10% del importe bruto de los intereses. (art.11)
- Cánones: 10% del importe bruto. (art. 12)

En el artículo 26 se regula el intercambio de información, que está redactado de la misma forma que el Modelo de Convenio, lo que demuestra que ambos estados están comprometidos con la transparencia fiscal. Al igual que en los casos anteriores, en el apartado 2 del mismo artículo se regulan los casos en los que no se hace necesario compartir información privilegiada de las sociedades.

Por último, en el artículo 2 se regulan los impuestos de uno y otro estado que son susceptibles de tributación y entre ellos no se encuentra el ISD. Por lo tanto, al igual que

en los dos casos anteriores, la forma de hacer frente a los problemas de doble imposición es acudiendo a la normativa interna de cada estado en materia de sucesiones y donaciones.

A modo de síntesis, y antes de comenzar con las conclusiones, se va a elaborar una tabla que recoge la relación entre los tres CDIs analizados y las principales figuras fiscales relevantes:

	CDI con Alemania	CDI con Lituania	CDI con Japón
Dividendos	- Estado receptor. - Estado pagador con límite de tipo de gravamen de: * 10% i.bruto sociedades participadas. * 15% i.b. resto.	- Estado receptor. - Estado pagador con límite de tipo de gravamen de: * 5% i.bruto sociedades participadas. * 15% i.b. resto.	- Estado receptor. - Estado pagador con límite de tipo de gravamen de: * 10% i.bruto sociedades participadas. * 15% i.b. resto.
Intereses	- Estado receptor. - Estado pagador con límite: 10% i.bruto.	- Estado receptor. - Estado pagador con límite: 10% i.bruto.	- Estado receptor. - Estado pagador con límite: 10% i.bruto.
Cánones	- Estado receptor. - Estado pagador con límite: 5% i.bruto	- Estado receptor. - Estado pagador con límite: * 5% i.bruto equipos industriales y científicos. * 10% i.b. el resto.	- Estado receptor. - Estado pagador con límite: 10% i.bruto
Sujetos pasivos	Es importante diferenciar entre <i>partnerships</i> (sociedades personalistas o comanditarias) del	Misma situación que en el caso del CDI hispano-alemán.	No se diferencia entre sociedades comunes y <i>partnerships</i> , por lo que todas tienen la misma calificación y todas tributan como

	<p>resto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Las primeras tienen beneficios fiscales</li> <li>-Las primeras no tributan como sociedad, sino que tributan sus socios por IRPF</li> </ul>		entes con personalidad jurídica propia.
Intercambio de información	Completo.	Completo.	Completa.
ISD	No se regula.	No se regula.	No se regula.

## CONCLUSIONES

A lo largo del documento hemos realizado un estudio pormenorizado del panorama fiscal internacional. A las dificultades que la fiscalidad puede suponer a nivel nacional, puesto que hay que poner en relación numerosos hechos imposables, numerosos sujetos pasivos, diferentes tipos de impuestos que pueden gravar un mismo bien por distintos motivos..., se une la dificultad de acudir a una situación en la que se ponen en relación más de un estado, con normativa nacional diferente, con diferentes definiciones de un mismo impuesto, si no distintos impuestos.

Ante este panorama se ha estudiado los elementos básicos que normalmente integran una planificación fiscal para tratar de dar solución a todos los problemas que esto suscita. A pesar de que ciertos países han decidido aprovechar las lagunas legales y crear superficies que atraen capitales donde se pagan impuestos irrisorios, lo que se conoce como paraísos fiscales, la realidad mayoritaria es que se busca de manera legal dar solución de la manera más sencilla posible a las distintas situaciones y poco a poco se va luchando para que la lacra de los paraísos fiscales quede tan solo en el pasado.

Dentro de todo este entramado se encuentra el problema de la doble tributación internacional, que, como hemos visto, tiene lugar cuando, aplicando las leyes internas, un mismo hecho imponible debe tributar en dos estados diferentes. La forma más sencilla y más común de hacer frente a esto es mediante los Convenios de Doble Imposición.

El Modelo de Convenio supone una plantilla perfecta, puesto que, como hemos visto a lo largo de los comentarios de los artículos más importantes, cubre perfectamente los puntos más importantes de un acuerdo bilateral. Hace una enumeración exhaustiva de los impuestos que se van a regular, posteriormente delimita los términos que se van a utilizar, continúa explicando cómo se regulan las diferentes figuras fiscales, y termina estableciendo una cláusula de intercambio de información, para demostrar la buena fe fiscal de ambos estados.

Mediante la comparación de los tres CDIs que se han elegido se ha podido observar el gran parecido entre los tres, a pesar de las diferencias de los estados que firmaban con España en cada caso. Esto es una demostración del carácter universal del Modelo de Convenio, que es aplicable tanto para dos estados culturalmente opuestos (España y Japón) como para dos estados de diferente desarrollo económico mundial (España y Lituania).

Las mayores diferencias las encontramos en el porcentaje utilizado a la hora de establecer el tipo de gravamen máximo aplicable permitido para tributar en el estado pagador. Así, como podemos apreciar, los porcentajes del CDI con Lituania son varios puntos más bajos que en los casos de Alemania o Japón. Esto se debe al hecho de que Lituania es un estado en desarrollo, por lo que debe establecer tipos de gravamen más atractivos para los estados desarrollados para hacer las inversiones recíprocas más atractivas, y así conseguir hacerse un hueco entre los estados desarrollados. En el otro lado de la moneda, se encuentran Alemania y Japón, que mantienen tipos de gravamen altos para mantener la competitividad y la posición de ventaja en la que les sitúa el hecho de ser de los ocho países más ricos del mundo (G8).

Un asunto que ha suscitado gran importancia y análisis ha sido el concepto de *partnership*, poco o nada conocido en España. El hecho de buscar un símil en las empresas personalistas y comanditarias ha servido para poder dar cierta forma al concepto y poder entender los CDIs que lo regulan con mayor facilidad.

Se trata de una figura interesante, por sus características. El hecho de que no tribute como sociedad con personalidad jurídica propia, sino que lo hagan sus socios a través de los beneficios que se reparten al cierre de cada ejercicio a través del IRPF, y por tanto no se aplique el IS supone una curiosidad y una de las principales diferencias con el resto de las sociedades (anónima y limitadas, en todas sus modalidades).

Para terminar, cabe señalar que el entramado de acuerdos bilaterales, ya no solo CDIs sino también Acuerdos de Intercambio de Información como forma de frenar las prácticas de los paraísos fiscales, ha sido una de las mejores decisiones en política fiscal, puesto que han facilitado las relaciones, no solo a nivel de estados, sino a nivel personal y social. La globalización y la internacionalización son unos procesos que no solo son imparable, sino que van a ir a más y las fronteras son cada vez más borrosas. Por ello, que el derecho, la política y la realidad económica y fiscal se adapten a ellos son hechos inevitables a la par que inteligentes.



## BIBLIOGRAFÍA

Agenciatributaria.es. (2018). CDIs firmados por España - Agencia Tributaria. [online] Available at: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml) [Accessed 18 Jan. 2018].

Alcaraz Varó, E. (1998). El inglés jurídico: textos y documentos. Tercera edición. Barcelona, Ariel.

Álvarez Melcón, S. (1977). LOS PROBLEMAS TRIBUTARIOS DEL GRUPO DE SOCIEDADES COMO UNIDAD. REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD Vol. VI, N. 22. 371-384.

Brood, E. (1993). Estudio comparativo de los Tratados para evitar la doble imposición firmados por España desde la perspectiva de la planificación fiscal. *Impuestos*, (15-16), 48.

Carrero, J. M. C. (2002). ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LA INTERRELACIÓN ENTRE LOS CDIS Y EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO:¿ HACIA LA “COMUNITARIZACIÓN” DE LOS CDIS?. *Crónica Tributaria*, (102), 19-65.

Comité de asuntos fiscales de la OCDE. (2012). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. OCDE.

Company formation and management. TransLegal. Disponible en línea en: <http://www.translegal.com/lets/company-formation-and-management-2> [Accessed 05 March 2018]

Convenio de Doble Imposición España - Alemania, BOE 8 de Abril de 1968.

Convenio de Doble Imposición España – Brasil, BOE 31 de Diciembre de 1975.

Convenio de Doble Imposición España – Estados Unidos, BOE 22 de Diciembre de 1990.

Convenio de Doble Imposición España – Japón, BOE 2 de Diciembre de 1974.

Convenio de Doble Imposición España – Lituania, BOE 22 de Julio de 2003.

Es.slideshare.net. (2018). Ponencia Cuatrecasas Gonçalves Pereira Fiscalidad Internacional. [online] Available at: <https://es.slideshare.net/MundoSpanish/ponencia-cuatrecasas-gonalves-pereira-fiscalidad-internacional> [Accessed 31 Jan. 2018].

Fernández, T. S. (2004). Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE. Instituto de Estudios Fiscales.

García Prats, F. A. (2009). Los modelos de convenio, sus principales rectores y su influencia sobre los CDIs. *Crónica tributaria*, (133), 101-123.

González, J. (2018). *Paraísos fiscales (2017) - Global Politics and Law*. [online] Global Politics and Law. Available at: <https://www.globalpoliticsandlaw.com/2017/04/03/paraisos-fiscales-2017/> [Accessed 21 Jan. 2018].

Hines Jr, J. R. (2000). Tax sparing and direct investment in developing countries. In *International Taxation and Multinational Activity* (pp. 39-72). University of Chicago Press.

Informal Submission of the OECD Secretary General: OECD'S work on a new global standard on automatic exchange of information, septiembre 2013.

Lampreave, Patricia (2014). El Debate Sobre La Armonización Fiscal Europea Y La Competencia Fiscal Entre Los Estados Miembros (EU Tax Harmonization and Harmful Tax Competition between Member States). *Repercusiones Tributarias de la ampliación de la UE*, Ed. Colección Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.

Leading Cases. (2018). Intercambio de información y sinceramiento fiscal, por Telias y Haddad (El Cronista). [online] Available at: <https://leadingcases.wordpress.com/2016/08/22/intercambio-de-informacion-y-sinceramiento-fiscal-por-telias-y-haddad-el-cronista/> [Accessed 16 Jan. 2018].

Millán Ibañez, Jorge (2014). El intercambio de información y la consideración de paraíso fiscal de un estado miembro. Los casos de las Repúblicas de Malta y Chipre. (pp. 87-94). Universidad Católica de Valencia.

Minhafp.gob.es. (2018). Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. [online] Available at: [http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/BOE\\_Brasil.pdf](http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/BOE_Brasil.pdf) [Accessed 30 Jan. 2018].

Minhafp.gob.es. (2018). Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. [online] Available at: [http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/BOE\\_Alemania\\_2012.pdf](http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/BOE_Alemania_2012.pdf) [Accessed 30 Jan. 2018].

Na Li. *Intertax, International Tax Review*, Aug/Sep2017, Vol. 45 Issue 8/9, p546-555, 10p.

OCDE (s/f). List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD [online] Available at: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm> [Accessed 10 Feb. 2018].

OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing.

Pérez del Toro, Carlos. (2015). Planificación fiscal internacional: implicaciones éticas y profesionales. 9º Concurso de Ensayo Universitario, Colegio de contadores públicos de México.

Prieto Jano, M. J. (1995). La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea: La elusión fiscal.

Stöber, M. (2017) Zurverfassungs- und europarechtlichen (Un)Zulässigkeit von Treaty Overrides, Christian-Albrechts-Universität zu Kiel.

Valbuena, I. (2018). *¿Qué países se consideran paraísos fiscales?*. [online] Cinco Días. Available at: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/03/30/legal/1490890312\\_530659.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/03/30/legal/1490890312_530659.html) [Accessed 22 Jan. 2018].

van der Laat, D. S. (2000). Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española. *Crónica tributaria*, (93), 49-88.





## ANEXO

### ANEXO I

#### MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

#### ARTÍCULO 1

##### PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

#### ARTÍCULO 2

##### IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
  - a) (en el Estado A):
  - b) (en el Estado B):
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

#### ARTÍCULO 4

## RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

## ARTÍCULO 5

### ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

## ARTÍCULO 6

### RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “propiedad inmobiliaria” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que la propiedad en cuestión esté situada. Dicha expresión comprende en todo caso la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria.

4 Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria de una empresa.

## ARTÍCULO 7

### BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro

Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

## ARTÍCULO 10

### DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

## ARTÍCULO 11

### INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

## ARTÍCULO 12

### REGALÍAS

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada

Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

## ARTÍCULO 13

### GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de propiedad inmobiliaria tal como se define en el artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, o de propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.
5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida quien enajena.

## ARTÍCULO 23 A

### MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.
2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.
3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

## ARTÍCULO 23 B

### MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

- a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
- b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

## ARTÍCULO 26

### INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en

que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

