



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2020 / 2021**

**FISCALIDAD INTERNACIONAL:
LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNATIONAL TAXATION: THE
DOUBLE TAXATION**

GRADO EN DERECHO

AUTOR/A: D.PAULA SANTOS TRANCHE
TUTOR/A: D.ANTONIO VAQUERA GARCIA



INDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN/ABSTRACT DEL TRABAJO.....	4
OBJETO DEL TRABAJO.....	6
DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGIA UTILIZADA.....	8
CAPITULO PRIMERO: LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.....	9
1. ORIGEN HISTORICO Y CONCEPTO.....	9
2. CLASES DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	14
3. CARACTERIZACIÓN.....	20
4. CAUSAS Y EFECTOS.....	21
CAPITULO SEGUNDO: MEDIDAS PARA EVITAR O REDUCIR LA DOBLE IMPOSICION.....	24
1. MEDIDAS UNILATERALES.....	24
2. MEDIDADAS BILATERALES.....	32
3. PREFERENCIA DE LAS MEDIDAS BILATERALES FRENTE A LAS MEDIDAS UNILATERALES.....	34
CAPITULO TERCERO: METODOS DESTINADOS A LA ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION.....	35
1. METODO DE EXENCIÓN O DE REPARTO.....	35
2. METODO DE IMPUTACION O DE CREDITO.....	38
3. EFECTOS Y CONSECUENCIAS EN SU APLICACIÓN.....	41



4. OTROS METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.....	43
4.1 TAX SPARING.....	43
4.2 DEDUCCION DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO.....	45
4.3 TAX REDUCTION.....	45
4.4 TAX DEFERRAL.....	45
 CAPITULO CUARTO: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.....	46
1. FUNCIÓN Y NATURALEZA JURIDICA.....	46
2. AMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA.....	47
3. INTERPRETACIÓN.....	49
4. CLASES DE CONVENIOS CON ESPECIAL REFERENCIA AL MODELO O.C.D.E.....	52
 CAPITULO QUINTO: CONCLUSIONES.....	54
 BIBLIOGRAFIA.....	59



universidad
de león



RESUMEN DEL TRABAJO.

Las internalizaciones comerciales se llevan produciendo desde siglos atrás, pero es a partir de la Segunda Guerra Mundial por consecuencia del aumento de los tipos de gravamen que sufrieron, cuando empiezan a desarrollar la importancia que tienen, debido a que a través de estos aumentos y los intercambios internacionales que se originan tiene lugar la doble imposición, convirtiéndose así para los Estados en uno de sus principales objetivos para lograr suprimirlo o en su caso atenuarlo por ser una de las ramas más duras de la Fiscalidad Internacional.

La doble imposición se ha convertido en uno de los asuntos más relevantes a día de hoy en nuestra economía actual, debido a la lucha constante y progresiva que lleva existiendo en busca de poner fin a la evasión y el fraude fiscal, además los distintos Estados tienen cada vez más presente la idea de que imponer un excesivo gravamen a cualquier tipo de renta no va a suponer un aumento de los ingresos de ese Estado sino lo único que va a provocar van a ser graves inconvenientes para la economía del país, como la quiebra en los incentivos fiscales o una resistencia mayor por parte del contribuyente frente a la Administración tributaria y a la evasión fiscal.

Además este fenómeno se encuentra en una actualización constante por lo que la legislación internacional y nacional deben de adaptarse continuamente lo que hace más interesante su profundización, incluido los métodos dirigidos a su eliminación pudiendo llegar a desarrollarse para lograrlo tratados de carácter multilateral, siendo hoy en día los convenios internacionales el método utilizado con resultados más positivos al proporcionar una mayor seguridad jurídica y menores cargas fiscales en las operaciones de sus respectivos operantes.

ABSTRACT.

Commercial internalizations have been taking place for centuries; however, it is after the Second World War, as a consequence of increased tax rates, when they began to develop the importance they now have. This is due to the fact that increases in taxes and international interchanges that it creates, generates double taxation. With this, one of the main objectives for States to achieve is its suppression or attenuation as it is one of the most complicated branches of international taxation.

Double taxation has become one of the most relevant issues today in our current economy due to the constant and progressive struggle to put an end to tax evasion and avoidance. In addition, different States are increasingly aware of the notion that imposing an excessive tax on any type of income will not lead to an increase in the income of that State. Instead, the only thing it will cause will be serious inconveniences for the country's economy, such as the breakdown of tax incentives or a greater resistance on the part of the taxpayer to the tax administration and increased tax evasion.

In addition, this phenomenon is constantly evolving so that national and international legislation must be continuously adapted. This situation makes a more developed solution interesting. This may include methods aimed at its elimination such as multilateral treaties which today these international agreements have been the method used that have obtained the most positive results thanks to their providing of greater legal certainty and lower tax burdens in the operations of their respective participants.

OBJETO DEL TRABAJO.

El objeto de este trabajo de investigación y por lo tanto su finalidad es estudiar y analizar el fenómeno de la doble imposición, presente en la economía actual y de una gran importancia a nivel internacional, ofreciendo una síntesis de sus aspectos más relevantes, así como los problemas que puede originar en los diferentes ordenamientos tributarios de los países existentes y la necesidad que se suscita por consecuencia de tales problemas de lograr su eliminación.

En el primer capítulo; el objetivo principal es examinar la figura de la doble imposición, cual ha sido su origen y porque se produce, la relevancia que ha tenido y tiene este fenómeno a lo largo de los años, cuales son los caracteres que tienen que concurrir para que se pueda hablar de tal fenómeno y sobretodo cuales son los efectos y consecuencias que desencadena su origen en los distintos países intervinientes. Todo ello con el fin de contribuir a facilitar la posterior comprensión de la necesidad que existe de eliminar tal situación. Para todo ello se indagará en su régimen jurídico, así como en la tipología que contiene.

Tras el análisis del fenómeno de manera genérica, en el segundo capítulo entraremos a profundizar en las medidas existentes que pueden llevar a cabo los distintos estados con el fin de evitar este supuesto, analizando cada uno de ellos y los efectos y consecuencias derivadas de su aplicación. Dicho análisis nos conduce a destacar la preferencia hacia una de esas medidas al proporcionar unos resultados más satisfactorios. Para su comprensión se analizarán las distintas medidas presentes en la normativa española mediante el análisis de los diferentes impuestos y las definiciones dadas por autores o instituciones.

Y por último en los capítulos terceros y cuarto, analizamos los métodos destinados a la eliminación del fenómeno, centrándonos en el capítulo tercero en las medidas unilaterales, acompañándolas de unos supuestos prácticos para facilitar su entendimiento así como doctrina existente que hace mención a tal concepto.



universidad
de león



En el capítulo cuarto nos centraremos en aquellas medidas bilaterales que gozan de preferencia en la inversiones extranjeras al proporcionar mejores resultados, y estos son los convenios de doble imposición, analizando de estos cuáles son sus fines principales, en que ámbito pueden ser aplicados, cual es la estructura que siguen mayoritariamente, y cuál es la dificultad que presentan en cuanto a su interpretación. Para ello analizaremos los distintos convenios que existen dando preferencia al Modelo de Convenio de la OCDE por convertirse en el ejemplo a seguir del resto de convenios que se vayan a firmar sobre la materia.



DESCRIPCION DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA.

La metodología que se ha empleado para desarrollar este Trabajo de Fin de Grado ha sido en gran parte analítica y descriptiva intentando explicar la problemática actual y futura que existe en los intercambios internacionales cuando entran en juego varios países, además de los distintos métodos existentes para conseguir la eliminación de este fenómeno mediante su estudio y correspondiente análisis de la legislación vigente en relación a estos supuestos. Esta metodología la podemos desarrollar en 3 etapas principales, las cuales han dado lugar a la elaboración de este trabajo:

La primera etapa que dio lugar a la construcción de este trabajo fue la elección del tema a desarrollar, elegido debido a su importancia internacional, su interés jurídico y su actualidad, una vez elegido el tema a desarrollar la segunda etapa se constituye por la elaboración de un índice, que en un principio fue provisional, estructurando las ideas principales que iban a constituir el desarrollo del trabajo, y una vez que se iba avanzando en el estudio del fenómeno, dicho índice sufrió algunas modificaciones pero la esencia del mismo en ningún momento cambió, convirtiéndose así en el índice definitivo.

Y por último, la tercera etapa consistió en la búsqueda de todo tipo de información o aspectos a investigar, así como la normativa legal que existiese en relación a este supuesto y que le pudiese afectar de manera significativa para poder así entender el porqué de la importancia que muestran a día de hoy los distintos países de poner fin a su origen. Estas tres etapas, la elección y delimitación del tema, el índice provisional y la búsqueda de información, se convierten así en la propuesta inicial del trabajo para su posterior redacción.

Asimismo, para la elaboración de este trabajo se han consultado diversas fuentes de información, monografías, artículos doctrinales y de revistas, códigos, páginas web, Dialnet, Aranzadi-digital y obras de reconocido prestigio, a su vez también se ha analizado sentencias de tribunales en virtud de las cuales han consolidado jurisprudencia de acuerdo a conceptos que presentaban algún tipo de complejidad.



CAPITULO PRIMERO. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

1. ORIGEN HISTORICO Y CONCEPTO.

Para poder definir el concepto de la doble imposición y para así poder entenderlo en profundidad, tenemos que partir de la idea de dónde surge dicho concepto, es decir, su origen, y en qué momento comienza a adquirir la relevancia que tiene en la actualidad.

La doble imposición internacional tiene existencia pareja a la de los impuestos¹. En efecto, tanto la tendencia o necesidad que tienen las diferentes comunidades de interrelacionarse como la presencia de impuestos que alleguen los recursos económicos requeridos para atender los intereses colectivos de las mismas, han estado presentes en nuestras primeras organizaciones sociales².

Las noticias más antiguas que conocemos en relación con la doble imposición internacional datan del siglo V a.C. Cuenta M. PIRES como en aquella época habiéndose fundado una colonia en Léucada occidental (islas jónicas de la antigua Grecia) por habitantes de Oponte y de otras ciudades de Léucada oriental, los fundadores de esa colonia eran sujetos a imposición en la misma y en su tierra natal, aunque, posteriormente esta última estableció su exención³. En los posteriores siglos también surgía la doble imposición pero no fue hasta la Segunda Guerra Mundial cuando este concepto adquirió una importante relevancia y debido a la preocupación

¹ CALDERON CARRERO, José Manuel.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997. En el mismo sentido, SPITALER, A.: *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den Direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1967, pág. 1. En el mismo sentido, PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984, págs. 178 y ss.

² SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Organización política y Derecho Financiero en Hacienda y Derecho*, I, IEP, Madrid, 1975, págs. 118 y ss.; MORSELLI: *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*, Cedam, Padova, 1949, págs. 19 y ss.

³ PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, op.cit. págs. 178 y ss.



que surgió en numerosos países acerca de dicho concepto también se empezaron a adoptar las consecuentes medidas para poder paliar dichos efectos. Y el hecho de que el impacto de la importancia del concepto se obtenga a partir de la Segunda Guerra Mundial se debe por un lado, a que la internacionalización de la vida económica no se acercaba siquiera a los niveles actuales y, de otro, el perjuicio económico que causaba esta sobrecarga fiscal también era muy inferior hasta que se incrementaron los tipos de gravamen de forma relevante a nivel internacional tras la Segunda Guerra Mundial⁴.

Por lo que debido a esos factores ya iniciados tras la Segunda Guerra mundial y todos los que han ido surgiendo e incrementándose hasta la actualidad, es decir, la internacionalización de las actuaciones comerciales así como la ampliación a nivel internacional de sus negocios para así poder obtener un mayor número de ingresos o de ventas logrando dicha expansión de sus empresas en números países, todo esto ha provocado que hayan ido surgiendo los intercambios internacionales, la doble imposición internacional.

Uno de los problemas clave de coordinación tributaria ente los países desarrollados y los países en desarrollo gira en torno a la doble imposición internacional. La razón de política económica por la cual las naciones desarrolladas esgrimen el principio de la residencia en los tratados fiscales se basa en que de esa forma el país de residencia continua ejerciendo su jurisdicción tributaria sobre las rentas de fuente externa obtenida por sus residentes. Los ingresos tributarios son compartidos entre el país de la fuente y el de la residencia. Esto se logra mediante una disminución de la tributación aplicada en el país de la fuente para que se de margen a que el país exportador obtenga un ingreso tributario por motivo de dichas rentas⁵.

Por lo que hay que destacar, que en el conjunto internacional subsisten las potestades tributarias de todos y cada uno de los países existentes y estas potestades implican una facultad de someter a imposición los conceptos de rentas generados por

⁴ DAVIES, D. R.: *Principles of International Double Taxation Relief*, op. cit. págs.1-2 y 28 y ss.

⁵ SOTELO, Eduardo.: Doble Imposición Internacional. *Revista de la asociación IUS ET AVERITAS*, 1999, ISSN 1995-2024 N°19, págs. 144-156.



residentes, que se considere que deban de ser gravados. Sin embargo la soberanía estatal en la exigencia de impuestos no se limita a los sujetos pasivos que residen en el territorio del mismo Estado⁶. Y añadiendo a lo anterior debemos destacar la definición que nos ofrece del concepto de doble imposición internacional **FERNANDO PEÑA ALVAREZ**: "*Todos los países admiten que cualquier Estado puede someter a tributación a no residentes, cuando obtengan rentas en su territorio*"⁷.

Según esta definición y lo anteriormente citado observamos como todos los países que intervengan van a mantener sus potestades y podrán hacer uso de ellas por igual y además los Estados podrán someter a tributación a aquellos que obtengan rentas con respecto a su territorio aunque no sean residentes del mismo, quedando así obligados tributariamente al igual que los residentes que obtengan dichas rentas. Esta posibilidad de someter a imposición residentes en el territorio nacional, así como sujetos residentes en otros Estados, guarda su razón de ser en los denominados principios personalistas y de territorialidad⁸.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), regula en su artículo 11 la aplicación de los tributos en base a los principios de territorialidad y de residencia, anteriormente mencionados, dicho artículo aparece con el nombre de "criterios de sujeción a las normas tributarias" y aparece así expresado: "*Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado*".

⁶ MARTINEZ QUILES, Irene.: *Un estudio de la doble imposición internacional*, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Miguel Hernández de Elche, Elche, 2014-2015.

⁷ ALVAREZ PEÑA, Fernando.: *Principios de la imposición en una economía abierta*, En VV.AA, CORDON EZQUERRO, Teodoro (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. 1,3ª, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág.62.

⁸ RUBIO GUERRERO, Juan José.: *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional*. En VV.AA, CORDON EZQUERRO, Teodoro (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. 1, Madrid, 3º ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 79.



El principio personalista, es una clara muestra del principio de renta mundial, pues somete a gravamen la totalidad de las rentas generadas por el contribuyente, sin tener en consideración el lugar de la procedencia de las mismas⁹.

Bajo el principio de territorialidad, el país solo grava la renta que se origina dentro de sus fronteras, pero con el sistema de renta mundial, el país obtiene el derecho a gravar la renta que se origine fuera de sus fronteras, como la que tienen sus residentes alrededor del mundo, mantiene un derecho de gravar más amplio, lo que produce la posibilidad de la doble imposición internacional¹⁰.

Este principio de territorialidad también es conocido como gravamen en el Estado fuente.

Surgen muchas definiciones que emanan de autores diferentes, pero la más importante para la doctrina española es la redactada por **BORRAS RODRIGUEZ**:

*"Aquella situación por la que una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe durante un mismo periodo impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa"*¹¹

Con esta definición se ofrece una mayor precisión con respecto al término, deduciendo de la misma que la doble imposición internacional se produce cuando un mismo hecho imponible está sujeto a tributación en dos Estados diferentes durante un mismo periodo impositivo. Esto da lugar a que sean dos sistemas tributarios diferentes los que actúen sobre un mismo impuesto de naturaleza similar o análoga, y dichos sistemas lo que pretenden conseguir es que se graven ambas rentas, es decir, las que se producen dentro de su territorio y aquellas que tienen su origen en otro Estado diferente.

⁹ MARTINEZ QUILES, Irene. op.cit. pág. 10.

¹⁰ SANCHEZ GARCIA, Nicolás.: La doble imposición internacional, *Revista de Treball, economia i Societat*, 2000. ISSN 1137-0874, ISSN-e 1137-0874, N°16, págs. 25-40.

¹¹ BORRAS RODRIGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pág.30.

Otra definición que adquiere importancia es la otorgada por la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E, 2010)**:

*"De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países"*¹².

La definición otorgada por la O.C.D.E ya hace una mención a la necesidad que existe de eliminar dicho concepto. El objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional es una cuestión en la que todo el mundo parece estar de acuerdo, pues razones de justicia y de orden económico así parecen exigirlo¹³.

En la doctrina española goza de tradición la definición de BORRAS. En la esfera internacional se exige, siendo así un concepto más preciso, que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico. Con esto se aleja de lo que se conoce como doble imposición económica, donde dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva por un mismo hecho imponible, o al menos por un idéntico elemento objetivo de este¹⁴

¹² COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. 978-84-8008-333-1. Madrid: La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE. 22 de Julio de 2010 [3 de febrero de 2021]. [<https://global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>].

¹³ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Madrid: IEP, 1975, pág. 470. y ABRIL ABADÍN, E.: *Métodos para evitar la doble imposición internacional*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1973, pág. 139.

¹⁴ BORRAS RODRIGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 30. La doctrina italiana define la doble imposición internacional en contraste con la doble imposición interna, aludiendo a que no existe en

2. CLASES DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Por lo que partiendo de esta base podemos observar como existen dos tipos de doble imposición: la doble imposición **económica** la cual se produce cuando una misma transacción económica, un ingreso o un elemento patrimonial, es gravado por dos o más Estados durante el mismo período pero en manos de diferentes perceptores. Por lo tanto existe identidad de objeto imponible y tiempo y similitud de impuesto (imposición sobre la renta), pero falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional.

Conforme a lo anterior; la cuestión que nos ocupa es por tanto aquella situación jurídico-tributaria en la que una misma fuente impositiva resulta grabada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes. Es necesario, pues, que se den cita tres elementos para apreciar este fenómeno, a saber: identidad de fuente impositiva, identidad o similitud de impuestos y heterogeneidad de sujetos pasivos¹⁵.

Esta clase de doble imposición puede producirse si la titularidad de los elementos patrimoniales o de los factores de producción de los que proceden las rentas gravadas se atribuyen por la legislación interna de los Estados a personas distintas. Así sucede cuando un Estado reconoce dicha titularidad en su titular legal y en otro Estado se afirma esta titularidad de su poseedor o de quien ejerce su control económico. En otras ocasiones, es el distinto régimen de calificación y atribución de las rentas la causa de esta doble imposición (por ejemplo, en el caso de la subcapitalización). Del mismo modo, esta cuestión puede originarse por los ajustes practicados por un determinado Estado en razón a operaciones vinculadas o precios de transferencia si en el otro Estado no se consiente el ajuste bilateral¹⁶.

este supuesto violación alguna de norma legislativa y ASCANI, O y CARPENZANO.G.: *Raporti con l'estero, profili fiscali e valutari*, Banca Commerciale Italiana, Milano, 1982, pág. 42.

¹⁵ CALDERON CARRERO, José Manuel. op.cit., pág. 1.

¹⁶ VALLEJO CHAMORRO, José María y GUTIERREZ LOUSA, Manuel.: *Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Sede la CEPAL Santiago, Instituto

Otro ejemplo en el cual se produce esta clase que estamos estudiando, es en el caso de las sociedades anónimas, éstas reparten sus dividendos entre todos sus socios. Esto implica que la sociedad como tal debe pagar el Impuesto de Sociedades (ahora en adelante IS) como organización, pero cada accionista como persona física también tiene que pagar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (más en adelante IRPF) por haber obtenido ingresos provenientes de los dividendos de la sociedad¹⁷.

Se trata de doble imposición económica porque sobre una misma renta recaen dos impuestos diferentes, esto es el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Deduciendo así de estas definiciones que las diferencias que presenta esta clase con respecto a la que vamos a estudiar a continuación es que de esta manera, en la doble imposición económica a nivel internacional existe identidad de objeto, período de tiempo y similitud de impuesto, sin embargo se encuentra ausente el requisito de la identidad subjetiva que sí es considerada por la doble imposición jurídica¹⁸.

Si no se cumple esa identidad porque el impuesto recae sobre varios sujetos o si se trata de impuestos distintos pero que recaen sobre la misma materia imponible, emerge lo que se conoce como «doble imposición económica»¹⁹.

de Estudios Fiscales, 2003 [3 de febrero de 2021].
[<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>]

¹⁷ GRETSCHER, Lara.: *¿Qué es la doble imposición y cómo funciona?* [9 de febrero de 2021]
[<https://www.billomat.com/es/revista/que-es-la-doble-imposicion-y-como-funciona/#:~:text=Doble%20Imposici%C3%B3n%20Econ%C3%B3mica&text=En%20este%20caso%20puede%20darse,dividendos%20entre%20todos%20sus%20socios>].

¹⁸ ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición. Ponencia General. Página 3. Publicado en el libro CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición. IFA Grupo peruano. Lima, junio 2008. [08.02.2021]. [<http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/2f22a-Abr-2008—IX-Jornadas-nacionales—Tema-2—Convenios-para-evitar-la-doble-imposicion.pdf>].

¹⁹ SARDUY GONZALEZ, M, y ROSADO HARO, Alberto Santiago. (2018). *La doble tributación internacional: características y consecuencias*. Cofin. La Habana, 2018. Págs. 295-305.] [15 de febrero

Esta clase de doble imposición se encuentra expresada mayoritariamente en el Impuesto de Sociedades y como norma general se tiende a su corrección a través de la deducción en cuota y en virtud de los artículos 21 y 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la base imponible del Impuesto de Sociedades, en las exenciones por dividendos o rentas obtenidas en el extranjero y en la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes.

El problema principal que plantean las rentas obtenidas en el extranjero proviene del exceso de imposición que soportan las mismas, al ser objeto de imposición en diferentes países atendiendo al Estado fuente de las mismas, y que vuelven a ser objeto de imposición al integrarse en la base imponible del Impuesto de Sociedades en la entidad perceptora residente en España, por tratarse del Estado de residencia de la entidad. Pues bien, los artículos 31 y 32 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, tratan de corregir esta doble imposición generada. En concreto, el primero de ellos trata de evitar la doble imposición jurídica y el segundo la doble imposición económica internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios, configurándose los mismos como un método alternativo a la exención regulada en los artículos 21 y 22 de la ley mencionada anteriormente²⁰.

El artículo 32 expresado bajo el nombre de "*Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios*" regula la aplicación de una deducción en el caso de la obtención de dividendos o participaciones de los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos de participación, expresado en porcentaje, que correspondería al menos el 5% y al periodo de tenencia de la misma, un año ininterrumpido. Y esta deducción no va a poder exceder de la cuota íntegra que

de 2021] [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021&lng=es&tlng=es].

²⁰ CEF FISCAL IMPUESTOS, *Deducciones para evitar la doble imposición internacional. Bonificaciones*. [9 de febrero de 2021] [<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-4-is-deducciones-evitar-doble-imposicion-internacional-bonificaciones>].



correspondería pagar en España por esas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Un ejemplo de doble imposición económica sería: *Los dividendos obtenidos por el X, residente en España, (UNA renta), procedentes de unas acciones de entidad residente en el Estado Y, antes de distribuirse y en sede de la entidad que los repartió, pagaron el Impuesto sobre Sociedades del Estado Y, luego pagaron el Impuesto sobre la Renta de No Residentes(más en adelante IRNR) de ese Estado Y al ser obtenidos por el no residente (X) y finalmente pagaron el IRPF en España: una renta (los dividendos), dos personas (X y la entidad residente en Y), dos estados (España y el Estado Y), gravámenes en dos personas distintas (el IS por parte de la entidad que generó el beneficio y el IRNR e IRPF por parte de X)*²¹.

Una vez definido el modelo de doble imposición económica nos encontramos con el siguiente modelo; la doble imposición **jurídica**, que para el Comité Fiscal de la OCDE el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el idéntico período de tiempo²².

Por lo que en esta cuestión que nos ocupa se grava a un mismo sujeto pasivo por una misma renta por impuestos similares. Dentro de esta doble imposición se puede distinguir a su vez entre la doble imposición interna (se grava un mismo hecho imponible dentro del mismo Estado) y la doble imposición internacional (se dan varios Estados que gravan el mismo hecho imponible). Esto implica que la doble imposición jurídica internacional se produce cuando la renta obtenida en un Estado por una persona o entidad no residente en él es gravada en dicho Estado, con un criterio de sujeción territorial, y en el Estado de residencia del perceptor, con un criterio de sujeción

²¹ CALDERON CORREDOR, Z.: *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*. Edición 1.Madrid:2015.[4 de febrero de 2021]

[<https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/tema-4-doble-imposicion-643507773>].

²² VALLEJO CHAMORRO, José María y GUTIERREZ LOUSA, Manuel. op.cit. pág.6.



personal. Esto requiere, no solamente una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, sino que además que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico²³.

Cuando la doble imposición es interna, debe ser el mismo Estado que la genera el que a través de su sistema normativo el que evite la misma. En cambio, cuando es internacional la solución ha de venir del establecimiento por parte de los distintos estados, -normalmente es el de residencia el que tiene la obligación- de establecer mecanismos para eliminarla, o tratar de evitarla.

Esta clase, la jurídica, es la que corrigen los Tratados para evitar la doble imposición, y que puede darse como consecuencia de:

- Un conflicto de doble residencia: un contribuyente está sometido a tributación en dos Estados por su renta mundial (es residente para ambos Estados).
- Un contribuyente residente en un Estado, está sometido a tributar por rentas que provienen del otro Estado (Estado de residencia y Estado de la fuente),²⁴ es decir, cuando una persona reside en un país, es residente, pero obtiene rentas en otro país, y ambos países gravan esa renta.
- Cuando la persona no es residente en ninguno de los dos países, pero ambos países gravan a la misma persona por las rentas que haya obtenido en uno de los dos países.

El primer caso se resuelve por el artículo 4.2 de los Convenios de Doble Imposición titulado Residencia Fiscal, que contiene reglas para determinar la residencia tanto de las personas físicas como jurídicas. El segundo caso se resuelve por aplicación

²³ GOMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, Mónica.: El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*. XLIX (2016) 403-424 / ISSN: 1133-3677, págs. 4-5.

²⁴ WOLTERS KLUWER.: *Doble Imposición*. [4 de febrero de 2021]. [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjE0sjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE].



de los artículos de los convenios que distribuyen la potestad tributaria entre ambos países, concediéndosela en exclusiva a algunos de ellos (país de residencia o país de la fuente) o estableciendo una tributación compartida entre ambos y, en tal caso, aplicando el método para evitar la doble imposición que prevea el propio convenio. El tercer caso queda fuera del ámbito de aplicación de los convenios, que sólo se aplican a residentes en alguno de los dos países (sería el caso de un establecimiento permanente que obtiene rentas en un país distinto a aquel en el que está establecido y distinto al país de residencia del empresario)²⁵.

La doble imposición jurídica es aquella en la que confluyen dos impuestos que gravan la renta. En el caso de ser una persona física, la doble imposición jurídica irá referida al problema de coincidencia del IRPF y el IRNR. En el otro caso, que sea una persona jurídica, nos referiremos a doble imposición jurídica cuando coexistan el IS y el IRNR. En cualquier caso, este tipo de doble imposición llevará siempre asociado la coincidencia del IRNR²⁶.

Un ejemplo de esta clase sería: *Un residente en el Estado K por una prestación de servicios realizada a un cliente residente en España paga en España el 24% en concepto de IRNR y en el Estado K vuelve a tributar ese año por esos rendimientos en su IRPF aplicable: una persona, una renta, dos gravámenes en dos Estados*²⁷.

Y con respecto a esta cuestión, para impedir o, al menos, atenuar las consecuencias que pudieran derivarse de la misma se celebran los **convenios de doble imposición** (los cuales explicaremos más adelante) o, en su defecto, las leyes tributarias

²⁵ UNIVERSIDAD DE SEVILLA, RODAS.: *Métodos para evitar la doble imposición. Doble imposición: modalidades, requisitos y métodos para su eliminación*. [19 de febrero de 2021] [https://rodas5.us.es/file/858d5e85-a9d1-bafb-021d-7eb2b45bc846/1/tema_12_%20metodos_para_eliminar_la_doble_imposicion_SCORM.zip/page_02.htm]

²⁶ GARCIA COLMENERO, B.: *Fiscalidad empresarial y Doble Imposición*. Trabajo de Fin de Grado, Universidad de Jaén, Jaén, 2014.

²⁷ CALDERON CORREDOR, Z.: op.cit. pág. 16.



propias de cada país interviniente los cuales presentan ciertas medidas de esta índole, como exenciones.

Como hemos mencionado al hablar de la doble imposición económica el artículo 31 de la Ley 27/2014 expresado bajo el nombre: *Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente*. Regula que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.
- El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible. Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

3. CARACTERIZACIÓN

Ya definido el concepto de la doble imposición con sus diferentes tipos más relevantes habría que destacar que para que se produzca la Doble Imposición Internacional (a partir de ahora DII), han de concurrir los siguientes requisitos (Herrán Ocampo 2002)²⁸:

1. Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.

Este requisito acostumbra plantear distintos inconvenientes en el momento de su interpretación en la práctica, esto quiere decir, para entender si existió o no la Doble

²⁸ PEDERNERA MENDOZA, Juan José.: *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Trabajo de investigación. UNCUYO, 2014.



Imposición Internacional (ahora en adelante DII). El elemento fundamental para calificar la similitud de los impuestos, es la materia u objeto en los que recaen, es decir, la renta o el patrimonio. Sin embargo, el que dos impuestos tengan el mismo objeto imponible no les transforma en semejantes, sino que la doble imposición supone siempre la presencia de un hecho calificado en las legislaciones de dos Estados.

El requisito previo fundamental es la sujeción a gravamen de dos o más impuestos concurrentes de una concreta manifestación de renta o patrimonio y que estos atendiendo a una conjunción de criterios gocen de identidad o similitud importante.

2. Que haya un mismo hecho generador del impuesto, es decir, una misma materia imponible.

3. Simultaneidad en el periodo de tiempo en que ocurre el hecho gravable.

Para la presencia de doble imposición es condición elemental que los impuestos que se yuxtaponen lo hagan en relación con la concurrencia del hecho imponible en el mismo lapso de tiempo, en tanto éste debe recaer sobre la aptitud económica ostentada, poseída u obtenida, en un mismo instante.

4. Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

La identidad del sujeto pasivo en la yuxtaposición de soberanías fiscales constituye un elemento sustantivo para lograr comprender que concurre una doble imposición internacional.

5. Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

4. CAUSAS Y EFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICION.

Las causas generadoras de la doble imposición internacional están íntimamente ligadas a los criterios definidores del hecho imponible en un determinado impuesto en países diferentes. En la medida en que dichos criterios sean diferentes puede producirse aquella. Por ejemplo cuando uno de los países utilice como criterio de sujeción el nexo



personal y el otro utilice el nexo económico. Pero aunque los países utilicen criterios únicamente personales puede llegar a producirse una superposición de ámbitos de imposición. La causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado "superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición"²⁹.

Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aun utilizando el mismo, los configuran de forma distinta. El artículo 21 de la Ley General Tributaria es expresión de algo a lo que nos venimos refiriendo, pues en él se incluyen dos criterios generales de sujeción a los tributos:

- Un criterio de naturaleza personal que establece la sujeción a un tributo en razón de la residencia efectiva de los sujetos pasivos, referido fundamentalmente a los impuestos personales, y con igual intensidad en relación con personas físicas y jurídicas.
- Un criterio de naturaleza real, donde el dato de interés es la realización de un determinado hecho imponible en territorio español, configurándose como un criterio que utiliza una vinculación al poder de imposición del Estado de naturaleza meramente fáctica o económica³⁰.

En la mayoría de sistemas tributarios existen dos criterios territoriales para someter a gravamen las rentas. El criterio personal de residencia (en algunos, además, el de nacionalidad, aunque es excepcional, como el caso de EEUU) y el criterio de obtención de renta en el territorio³¹.

²⁹DEL ARCO RUETE, L.: "*Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*", Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, págs. 47 y 48.

³⁰ SANCHEZ GARCIA, Nicolás.: op.cit. pág.4.

³¹ WOLTER KLUWER.: *Deducción por doble imposición internacional*. [15 de febrero de 2021] [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAC1PwU7DMAz9m1yQ0LpJE5dc2nFAAoRGQVzd1msj0rjETIn-HnchUpQ82-_5vZ-EMbd4FdunefFudhiE7gLFGcStZDgHCnm2bUxoBDq2OwO9JPA6m31cNyQW7GFTjsUB4x11p-QgD8j26o67A1P9PsKqxtVIEINsei5YbCPX7vt7A_VsTlRtYB--IG9YFmCuP0rFfKPDA7bihIJP-]



El criterio personal de residencia también es conocido como principio personalista ya mencionado anteriormente, pero esta clase se encuentra en la actualidad en desuso y solo sigue vigente y aplicada en los sistemas legislativos como el estadounidense.

Algunos Estados optan por el criterio de residencia, esto quiere decir, que el sujeto pasivo va a estar sometido a tributación en aquel Estado del cual sea residente y otros por el contrario se decantan por el criterio de obtención de renta, es decir, en aquel Estado donde haya generado la renta va a estar obligado a tributar con independencia de aquel Estado en el que sea residente.

Con respecto al principio personalista, una de las consecuencias de la doble imposición internacional tiene su origen cuando dos Estados utilicen este mismo principio como criterio de vinculación pero ambos lo interpretan y por consecuencia lo aplican de forma diferente. Estos conflictos pueden originarse muy frecuentemente, por ejemplo como explicaremos más adelante conforme a la particularidad normativa que utilizan los Estados Unidos *Saving Clause*, un ciudadano residente en dicho país, Estados Unidos a su vez, en virtud del periodo de residencia que establecen muchos países, adquiere la condición de residente en otro país diferente de los Estados Unidos produciéndose así el conflicto.

Esto quiere decir que la superposición de dos soberanías fiscales da lugar a que ambas apliquen de forma separada el derecho a establecer un impuesto sobre cuestiones tributarias que tienen su origen dentro del territorio donde esos mismos Estados ejercen su jurisdicción. Como hemos visto anteriormente esta posibilidad de someter a imposición a los sujetos pasivos residentes en su territorio nacional así como los residentes en otros Estados encuentran su razón de ser en los principios personalistas y de territorialidad.

Y conforme al criterio de obtención de renta en el territorio; otra de las consecuencias tendría su origen en virtud del principio de territorialidad, esto puede ser



así cuando dos países crean bajo criterios de vinculación a la misma, que la renta que ha de ser gravada ha tenido origen en su territorio.

Nos resulta ciertamente interesante destacar aquí el funcionamiento en Estados Unidos de esta peculiar alternativa, donde se aplica bajo la denominación de *Saving Clause*, si bien números autores como MEDINA CEPERO se refieren a ella como clausula Treaty Overriding. Por consiguiente, lo que esta cláusula permite es conservar a Estados Unidos la facultad de someter a gravamen la renta mundial de sus ciudadanos, incluso en los casos en que no sean residentes en territorio estadounidense. De este modo se contiene en el artículo 1.3 del Convenio de Doble Imposición que mantienen España y Estados Unidos desde 1990: *No obstante las disposiciones del Convenio, [...], un estado contratante puede someter a imposición a sus residentes, y por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor*³².

Si no existe tratado para evitar la doble imposición entre dos países, ni existe medida alguna de tipo unilateral en alguno de ellos que proteja al contribuyente de pagar dos veces respecto a una misma renta, se originará el supuesto ordinario de doble imposición³³.

CAPITULO SEGUNDO: MEDIDAS PARA EVITAR O REDUCIR LA DOBLE IMPOSICION.

1. MEDIDAS UNILATERALES

Las medidas unilaterales pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario. Este tipo de medidas serán generalmente

³² MARTINEZ QUILES, Irene. op.cit. págs. 11 y 12 y MEDINA CEPERO, Juan Ramón.: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 1ª ed. Barcelona, Grupo Difusión, 2003, págs.: 235 y 236.

³³ SPITZ, B y MAS Y CALVET, R.: *International Tax Planning*, 2ª ed., Madrid, Deusto, 1992. Pág.50. [15defebrero2021].

[<http://catalogo.bne.es/uhtbin/cgiisirs/0/x/0/05?searchdata1=Mimo0000287247{001}>].



adoptadas por el país que está gravando en virtud del criterio de la residencia, aunque las pretensiones que pueda realizar, en este sentido el país que grava según criterios de naturaleza real puede conducir a idénticos resultados³⁴.

Tal y como señala ALEGRIA BORRAS³⁵, de conformidad con la definición, son las que se pueden adoptar con más facilidad pero esta autora nos dice que *no solucionan íntegramente la doble imposición, aunque si sirven para atenuarla.*

Por lo que las medidas unilaterales son aquellas disposiciones incluidas de forma independiente por uno de los Estados en su sistema normativo fiscal interno. Con esto el país de residencia sobre el que cae la carga de gravar trata de evitar los efectos originados por esa doble carga. Por lo que se trata de la normativa interna de los países y estas son acogidas en el ordenamiento tributario de cada país.

Estas medidas se han manifestado como un instrumento importante de lucha contra la doble imposición internacional, y aunque entran en juego en ausencia de convenio internacional, han servido para concienciar a numerosos países de los beneficios que se derivan de encontrar una solución internacional a estos problemas³⁶.

Esto quiere decir que cuando entre ambos países exista un Convenio de Doble imposición no podrían aplicarse estas medidas puesto que estos Convenios van a prevalecer frente a las normas internas de cada Estado, es decir, solo podrán utilizarse cuando no exista tal Convenio o en el caso de existir; que este plantee una serie de lagunas que dificulten su aplicación.

Las ventajas que se obtienen con las medidas que tienen su origen en el Derecho Internacional, frente las que adoptan los Estados de forma individual, se puede fundamentar en un hecho concreto: la eliminación de la doble imposición internacional no se lograría adoptando todos los países idénticos criterios, sino que exigiría, además,

³⁴ AMBITE IGLESIAS, Ana María y LOPEZ ARRABE, Carlos.: Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española. *Agencia Estatal de la Administración Tributaria*. Volumen 17/2014, págs.: 1-24.

³⁵ BORRÁS RODRIGUEZ, Alegría. Op.cit. pág.: 12.

³⁶ SANCHEZ GARCÍA, Nicolás.: op.cit. pág. 4 y 12. Y FOSTER, J y otros: *Double Taxation, Relief and Agreements*. Simon's Taxes, vol. F, págs.121-122.



una armonización de las estructuras tributarias, cuestión ésta que no parece una opción cercana, ni siquiera en países como los que son miembros de la Unión Europea, que participan activamente en una organización de integración económica. Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble imposición son los siguientes³⁷:

- La exención en la base imponible del impuesto nacional de toda o parte de la renta o patrimonio situados en territorio extranjero, exigiéndose normalmente que los citados hechos imposables hayan sido efectivamente gravados en ese tercer país.
- El crédito fiscal que puede utilizar el residente en un país en la deuda tributaria a pagar al país donde es residente respecto al impuesto pagado, o a pagar, en el extranjero.
- Permitir la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero.
- Prever una reducción en el tipo de gravamen del Impuesto nacional si la renta o las capitales situados en el extranjero son gravados en el país de residencia o un tipo de gravamen menor.

Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble imposición son: la exención y la imputación. Además, se recoge un grupo de criterios que en lugar de eliminar la doble imposición, se orientan hacia su atenuación, a través de alguno de los siguientes mecanismos, el método de la deducción y reducción. Estos mecanismos, propios de ser contemplados por las leyes tributarias de los diferentes Estados, en el marco de las medidas unilaterales. Se puede apreciar, en concreto, que ninguno de estos métodos aparece recogido en los diferentes convenios internacionales existentes³⁸.

³⁷ SANCHEZ GARCÍA, Nicolás.: op.cit. Págs.: 4, 12 y 15.

³⁸ ARIEL TORRES SILVA, Y.: *Doble imposición tributaria*. [21 de febrero de 2021]. [<https://www.monografias.com/trabajos89/la-doble-imposicion-tributaria/la-doble-imposicion-tributaria2.shtml>].



Como puede observarse, todas las técnicas que tiene a su alcance el legislador para evitar, o cuando menos limitar, la doble imposición internacional, están basadas en una misma filosofía, la conciencia generalizada existente en los distintos Estados de que un excesivo gravamen de determinadas rentas, aun siendo algo justificable en virtud de la soberanía de cada país, puede incidir gravemente sobre la producción y el intercambio comercial, quiebra los incentivos fiscales, y lejos de suponer un aumento en los ingresos del Estado, supone un aumento de la resistencia del contribuyente frente a la Administración tributaria y de la evasión fiscal³⁹.

Una vez definido el concepto de medida unilateral, tenemos que analizar aquellas medidas unilaterales previstas en nuestra normativa española dirigidas a la eliminación o a la paliación de este fenómeno, la doble imposición. Para ello analizaremos los distintos métodos que llevan a cabo los impuestos españoles, el IRPF, Impuesto de Sucesiones y Donaciones (más en adelante ISD), Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP) y el IS.

El IRNR, también se trata de un impuesto directo junto con los mencionados, el cual va a gravar las rentas que deriven de actividades económicas realizadas en un establecimiento permanente o sin que exista dicho establecimiento situado en España. Pero este impuesto no va a regular en su normativa (ya que es aquí donde cada impuesto regula los métodos) ningún apartado dirigido a la eliminación de la DII.

Pero como hemos explicado anteriormente hay que tener en cuenta que todos los métodos explicados a continuación se van a aplicar sin perjuicio de lo regulado en los Convenios de Doble Imposición (a partir de ahora CDI).

La **primera normativa a analizar va a ser la del IP, la LIP (Ley de 19/1991, de 6 de junio)** hace mención al método de imputación ordinaria para la eliminación de la DII, y se refiere a él como *Impuestos satisfechos en el extranjero* recogido en los artículos 32.1 y 32.2:

³⁹ GOODE, Richard.: Limits to taxation, *Finance and Development (Revista del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial)*, 1987, vol. 17, nº 1, pág. 38.



1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

Pero en el apartado tercero de este mismo artículo se le otorga competencia a las Comunidades Autónomas para puedan incluir deducciones en este impuesto, sin que modifiquen las dispuestas por el Estado, siendo compatibles con estas y aplicándose con posterioridad.

A continuación analizando **la normativa del IS, recogida en la LIS (Ley 27/2014 de 27 de noviembre)** vemos como en base a la distinción ya realizada anteriormente entre doble imposición jurídica y doble imposición económica incorpora una doble configuración de deducciones en base si estamos ante un tipo de DI o en otra.

Los artículos 31 y 32, los cuales conforman el Capítulo II de la mencionada ley, son los que hacen referencia a la doble imposición jurídica y económica, pero ambos van a mantener el método de imputación ordinaria como sistema correctivo interno. El artículo 31 de la LIS es el encargado de regular la deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente:

1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

En cambio el artículo 32 de la LIS va a regular la deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios. Analizando este artículo vemos cómo va a estar sujeto al cumplimiento de una serie de obligaciones para poder realizar tales deducciones:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento.

b) Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año [...].

El apartado 4 del artículo 32 se relaciona directamente con el artículo 31, estableciendo el límite máximo que pueden exceder estas deducciones:

5. Esta deducción, conjuntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español

Con respecto **al impuesto del ISD**, al igual que los anteriores utiliza el método de imputación ordinaria como método para la corrección de la DII, y esto se regula en la **Ley 29/1987, del 18 de diciembre de la LISD** en el artículo 23 de esta ley expresado bajo el nombre de deducción por DII:



1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar

Al igual que en el ya analizado anteriormente, se vuelve en este impuesto a dar competencia a las Comunidades Autónomas en el apartado segundo del artículo 21 de la LISD: *En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado*

Por ultimo finalizaremos analizando el último impuesto, **el IRPF, cuya normativa aparece regulada en su Ley 35/2006 de 28 de noviembre (LIRPF)** y la cual regulará en su artículo 80 la deducción por DII. Hay que hacer mención al artículo 79 de esta mencionada ley puesto que en este artículo se regula en que va a consistir la deducción en este impuesto, y consiste en la minoración de la cuota líquida del impuesto, obteniendo así la llamada cuota diferencial. Y este artículo expresa:

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley.

A continuación para saber cuál es la correspondiente deducción deberemos de acudir al artículo 80 de la LIPRF el cual nos dice:



1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Pudiendo deducir que al igual que el resto de los impuestos va a utilizar el método de imputación ordinaria para intentar la corrección del mencionado fenómeno que estamos estudiando.

Por lo tanto lo que dice este artículo es que la deducción va a estar marcada por unos límites, los cuales habrá de respetar para que pueda ser llevada a cabo, en primer lugar solo se va efectuar minorando la cuota líquida con la menor de las cantidades que contemple el artículo, es decir, que en ningún caso podrá deducirse de forma íntegra. Y por otro lado, solo se podrá realizar la deducción cuando la renta de la que se trate haya sido tanto obtenida como gravada en el extranjero, puesto que si no hubieran sido gravadas en el país de la fuente, las rentas solo habrían estado gravadas en nuestro país y no tendría lugar la DII.

Por otro lado debemos de analizar que lo que se expresa en el apartado b) de este artículo referido a la obtención del tipo medio de gravamen se podrá obtener a través del apartado 2 del mismo artículo, es decir,:

1. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

La diferencia que plantea este tipo de impuesto en relación con el IS, es que la LIRPF no prevé para sus impuestos ningún precepto que permita trasladar a periodos



impositivos futuros cantidades no deducidas como consecuencia de una cuota íntegra insuficiente. Sin embargo, esta situación en raras ocasiones se da en el ámbito del IRPF⁴⁰.

2. MEDIDAS BILATERALES.

Los tratados son en la actualidad los instrumentos más frecuentemente utilizados por los Estados para proceder a la cooperación internacional y regular sus intereses, entre los que naturalmente se encuentra el evitar la doble imposición del modo más perfecto que se pueda⁴¹.

En cuanto a la definición de lo que es un tratado cabe señalar la otorgada por JIMENEZ ARECHAGA⁴², *es toda concordancia de voluntades entre dos o más sujetos de derecho internacional, destinado a producir efectos jurídicos, es decir, a crear, modificar, o extinguir un derecho.*

Por lo que según esta definición los requisitos esenciales para que un instrumento pueda ser considerado como tratado, es que debe de existir una conformidad por parte de los sujetos de derecho internacional y de dicha conformidad tiene que derivarse tanto la creación, como modificación, como extinción de un derecho.

También ha sido definido con mayor precisión en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, en su artículo 2.º, 1, A):

⁴⁰ MEDINA CEPERO, Juan Ramón.: Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española. *Revista Finanzas & Contabilidad*, núm. 42, 2004, pág. 12.

⁴¹ CHECA GONZALEZ, Clemente.: *Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, ISSN-e 2695-7728, ISSN 0213-988X, Nº 5, 1987, pág. 156. [19 de marzo de 2021] [file:///C:/Users/Pc/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263%20(12).pdf].

⁴² JIMENEZ DE ARECHAGA, Eduardo: *Curso de Derecho Internacional Público*. Montevideo: Fundación de cultura universitaria, 1979. [19 de marzo de 2021]. [file:///C:/Users/Pc/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263%20(12).pdf].

Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular.

En definitiva los Estados para evitar la DII, pueden establecer medidas unilaterales (ya explicadas anteriormente) definiendo la Administración tributaria los mecanismos para evitar la doble imposición, sin tener en cuenta lo que legisle el resto de Estados. Pero es habitual que se firmen convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen bonificaciones y deducciones.

Estos convenios se utilizan fundamentalmente cuando se hable de inversiones en el extranjero, puesto que en estas dotan de una mayor seguridad jurídica a sus inversores y además reducen la carga fiscal de sus inversiones.

Este medio para poder evitar la DII es sin duda el que ha tenido un mayor desarrollo, y el que ha logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos Organismos o Conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada país disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según unos criterios homogéneos, cuando no uniformes.

A partir de 1920 cuando la Sociedad de Naciones empezó a desarrollar sus trabajos al respecto, creándose en su seno la Comisión Económica y Financiera, han sido diversos y variados los comités de expertos y proyectos que han ido incrementando y haciendo cada vez más presente la concienciación sobre este tema, esto ha generado tal importancia en la búsqueda de la posibilidad de eliminar la DII que se ha convertido en uno de los temas más debatidos, estudiados y desarrollados en organizaciones como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea, la Organización de los Estados Americanos (OEA) o el Pacto Andino, e instituciones no gubernamentales del estilo de la Cámara de Comercio Internacional.

Se pueden utilizar, asimismo, los Convenios internacionales para introducir cláusulas encaminadas a mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, las llamadas "tax sparing clause" orientadas a fomentar las inversiones en países en vías



de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del Impuesto exigible en el país de la residencia⁴³ o para fomentar la cooperación entre dos o más países en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal⁴⁴.

3. PREFERENCIA DE LAS MEDIDAS BILATERALES FRENTE A LAS UNILATERALES.

Según expuso Serrano Antón se da una preferencia en cuanto a la aplicación, a las medidas bilaterales para tratar de evitar la DII ya que este autor expone que las medidas unilaterales resultan insuficientes para su propósito por dos motivos y estos son: el primero, porque habitualmente estas medidas están dirigidas a un número de supuestos, pero no contemplan todos los posibles casos; y el segundo, ya que al tratarse de doble imposición internacional y verse afectados dos países no son congruentes con las normas de ambos Estados⁴⁵.

Además como hemos visto anteriormente las medidas bilaterales consiguen aportar una mayor seguridad jurídica en las operaciones entre sus operantes y además reducen la carga fiscal que recae sobre estos. Estas al estar firmadas solo por las dos partes van a ser mucho más precisas, fijando numerosos mecanismos para dar solución a los diversos problemas que origina la DII a diferencia de las medidas unilaterales que estas solo contemplan ciertos casos habiendo lagunas en muchos de ellos. Por todo ello se da preferencia al uso de estas segundas medidas.

⁴³ SPITZ, B.: op.cit, Pág. 14.

⁴⁴ Así se hace, entre otros, en los convenios firmados por nuestro país con la República Federal de Alemania (de 5 de diciembre de 1966), Brasil (de 14 de noviembre de 1974), Canadá (de 10 de abril de 1978), Checoslovaquia (de 8 de mayo de 1980), Italia (de 8 de septiembre de 1977) y Gran Bretaña (de 21 de octubre de 1975).

⁴⁵ SERRANO ANTÓN, Fiscalidad internacional, CEF, Madrid, 2013, pp. 274-275.



CAPITULO TERCERO. METODOS DESTINADOS A LA ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

1. METODO DE EXENCION O DE REPARTO.

Este método lo que le caracteriza es que solo uno de los países afectados va a gravar la renta por el supuesto de la doble imposición. Por lo que el otro país afectado va a renunciar a gravar dicho hecho económico a favor del otro país.

Cuando dicho método es aplicado en un CDI, uno de los dos países posee el derecho exclusivo de tributación por una renta. Aunque normalmente quedará exento de tributación en el país donde la persona sea residente, garantizando de este modo que los incentivos fiscales sean eficaces para los países importadores de capital extranjero, la renta puede quedar exenta en cualquiera de los dos: tanto en el país donde la persona es residente como en el país donde se obtiene la renta⁴⁶.

Por ejemplo, ante un hecho económico entre dos países, la persona deberá tributar por sus rentas en el país donde es residente y en el país donde ha obtenido esas rentas. En el primer lugar, deberá tributar por el IRPF del país donde es residente, y en el segundo lugar deberá tributar por el IRNR por las rentas obtenidas en su territorio.

Dentro del método de exención vamos a encontrar a su vez dos variantes:

1. La exención total o simple: en la cual el estado va a renunciar de manera integra a gravar las rentas procedentes del extranjero, tratando a dichas rentas como si nunca se hubiesen generado.
2. La exención con progresividad: En este caso aunque el Estado mantiene la renuncia al gravamen de las rentas extranjeras, se van a mantener de manera transitoria con el propósito de determinar así el tipo de gravamen aplicable de las rentas que no estén exentas, es decir, las rentas interiores. Es decir, en este supuesto las rentas que sean declaradas exentas son tenidas en cuenta a los efectos de calcular el tipo medio de gravamen que se derive de la

⁴⁶ GARCIA COLMENERO, B.: op.cit, Pág.10.



universidad
de león



aplicación de la escala progresiva aun cuando este tipo medio solo se aplique a las rentas no exentas.

Para poder entender estas dos variantes expondré un ejemplo que llevaré a la práctica en ambos supuestos:

Caso práctico número 1: Aurora Martínez, abogada estatal en Murcia, obtiene una renta que en su suma total asciende a los 500000 euros. De los cuales 300000€ han sido producidos en su estado de residencia, es decir, en España y los 200.000€ restantes han sido generados en el extranjero. Para poder calcular la renta es necesario conocer el tipo de gravamen aplicable tanto en España como en el extranjero, en España para rentas de hasta 400.000€ es del 20% y para rentas de hasta 600.000€ es del 30%; para las rentas obtenidas en el extranjero es del 10%.

En el **supuesto de exención total**: hay que destacar que en este método no se va a contabilizar las rentas extranjeras, por lo que la cuota íntegra va a estar compuesta únicamente por aquellas rentas generadas en el país de residencia, es decir, que tengan carácter de interior. Sin embargo la cuota extranjera no podemos no tenerla en cuenta del todo sino que esta va a representar el importe satisfecho por Aurora en el extranjero en concepto de IRNR.

Por lo que en este supuesto, como la renta obtenida en España tan solo es de 300000€ se aplicaría el porcentaje del tipo de gravamen del 20%.

El impuesto pagado en España va a ser; $300.000€ \times 20\% = 60000€$, y el impuesto pagado en el extranjero va a ser; $200000€ \times 10\% = 20000€$.

Si sumamos ambos tendríamos la cantidad total de rentas mundiales que ha soportado Aurora, en este caso, 80000€.

En el **supuesto de exención con progresividad**: aquí sí que se van a contabilizar las rentas obtenidas en el extranjero y al sumar ambas, es decir, las de carácter interior y las del extranjero nos va a dar una renta de 500000 €, entonces lo que ocurre en este supuesto es que cambia el tipo medio de gravamen, ahora aplicaríamos el 30% correspondiente a rentas de hasta 600000€. Esto es realizado conforme a la capacidad económica de Aurora.

El impuesto pagado en España va a ser: $300000€ \times 30\% = 90000€$; y el impuesto pagado en el extranjero sería igual ya que el tipo de gravamen no cambia para estas rentas; 20000€.

Por lo que la cuota íntegra con este método va a ser de 110000€.

De acuerdo con *SERRANO ANTÓN*⁴⁷, la adopción de éste método conlleva algunos inconvenientes que exponemos a continuación:

- Fomenta la repatriación de beneficios derivados de la inversión;
- El complicado y variado régimen de imputación de pérdidas en el Estado de residencia por inversiones en otros países de sus residentes;
- La imposibilidad de determinar el mínimo exento para residentes que obtengan rentas de origen en otros países;
- En el caso de países con un régimen diferenciado de tipos para beneficios distribuidos o no en el IS, resulta complejo imputar las rentas obtenidas a uno u otro tipo de gravamen”.

Este método como hemos visto anteriormente va a tener como objeto evitar la DII, y la normativa del IS cuenta con las siguientes medidas relativas a este método:

1. El método de exención para evitar la doble imposición económica interna e internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital de entidades, tanto residentes en territorio español como en el extranjero.
2. El método de exención para evitar la doble imposición jurídica internacional sobre las rentas obtenidas en extranjero a través de establecimientos permanentes.

La Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10% de tipo normal, entendiéndose cumplido este requisito en el

⁴⁷ SERRANO ANTÓN.: op.cit, Pág.22.



supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la DII. A partir del 1 de enero del 2021, para entender que es la participación significativa, se elimina el requisito alternativo de que el valor de adquisición de la participación fuera superior a 20 millones de euros y el importe que resultará exento será el del 95% de dicho dividendo o renta. Esta limitación no se aplicara a empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios (INCN) inferior a 40 millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, durante un periodo limitado a 3 años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021⁴⁸.

2. METODO DE IMPUTACION O DE CREDITO.

La diferencia que presenta este método en cuanto al anterior que hemos venido explicando, es que en este caso el Estado de residencia a quien va a someter a imposición es al contribuyente por su patrimonio mundial o renta para calcular el impuesto, pero va a imputar o deducir los impuestos que haya pagado en el extranjero de las cuotas del impuesto.

Esta imputación de los impuestos extranjeros sobre el impuesto devengado en el Estado de residencia se va a poder realizar de dos formas distintas: la imputación integral y la imputación ordinaria.

Según **la primera** el Estado de residencia permite una deducción correspondiente al importe total de los impuestos pagados en el extranjero sin ningún tipo de limitación, mientras que en base a **la segunda** la deducción en concepto de impuesto extranjero, no va a poder ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de residencia que proporcionalmente corresponda a las rentas procedentes del extranjero, es decir, el Estado de residencia solo deduce una cantidad limitada a la fracción de impuesto correspondiente a las rentas que procedan del otro Estado.

⁴⁸ AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español*. [19 de abril de 2021].

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4__Impuesto_sobre_Sociedades/4_4_Tratamiento_de_doble_imposicion/4_4_1_Exencion/4_4_1_Exencion.html].

De acuerdo con la primera de ellas, la imputación ordinaria o limitada, se refiere el Modelo de Convenio de la O.C.D.E que en su artículo 23 expone lo siguiente:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Suiza, España permitirá: la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Suiza; la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Suiza sobre esos elementos patrimoniales o la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagadas por la sociedad que reparte los dividendos, correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio calculado antes de la deducción correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Suiza.

c) Cuando con arreglo a cualquier disposición del presente Convenio las rentas obtenidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente.

Señala **A.BORRAS**, siguiendo a **DALIMIER** que para que el sistema de imputación pueda aplicarse se requieren estas dos condiciones⁴⁹:

- 1) Es preciso que en cada uno de los Estados exista un impuesto que grave la materia considerada.
- 2) El contribuyente que pretenda que se haga la deducción tiene que justificar, ante las autoridades fiscales del Estado que lo realiza, el montante exacto del impuesto devengado en el otro país.

⁴⁹ CHECA GONZALEZ.: op.cit, pág. 22.



Ahora vamos a plantear un supuesto practico para poder comprender la diferencia que presenta este método en relación con el anterior explicado, ya que el anterior plantea menos dificultades a la hora de aplicarlo puesto que no hay que analizar qué tipo de tributación ha tenido lugar en el Estado de la fuente de renta:

SUPUESTO PRACTICO.

Un residente de un Estado X con una renta mundial de 100000 euros de las que 20000 proceden del Estado Y, y el resto se obtiene en el mismo estado X. Se supone que en el país de residencia existe un impuesto personal de carácter progresivo en que resultaría un tipo medio de gravamen del 30% para una renta de 80000 y del 35% para una renta de 100000. En cuanto a la tributación del estado Y, en el primer caso es del 20% y en el segundo caso es del 40%.

Imputación integral:

- a) Impuesto devengado en X: 35% de 100000 = 35000
- b) Impuesto pagado en Y: 40% de 20000 = 4000
- c) Impuesto pagado en X (a-b): 31000
- d) Total carga fiscal (b+c): 35000

Imputación ordinaria:

- e) Impuesto pagado en Y: 40% de 20000 = 4000
- f) Impuesto devengado en X: 35% de 100000 = 35000
- g) Dedución impuestos de Y:

$$\text{Limite } 35000 \times 20000 / 100000 = 7000$$

- h) Impuesto pagado en X (f - g) = 31000
- i) Total carga fiscal (e + h) = 35000

No va a existir un coste adicional a efectos fiscales por el mero hecho de obtenerse parte de la renta en un país que sea diferente del de residencia, si el método

que se ha aplicado para paliar los efectos es el de imputación integra o incluso el de imputación ordinaria siempre y cuando en este último caso el tipo de gravamen en el Estado de la fuente sea inferior o igual al del país de residencia.

3. EFECTOS Y CONSECUENCIAS EN SU APLICACIÓN.

Los efectos y consecuencias en la aplicación de estos métodos van a ser mayores o menores dependiendo de la naturaleza del método aplicado y además comparando ambos métodos vamos a observar cual es el más apropiado de aplicar en cuanto a la estructura e intereses del país.

En cuanto al método de exención, una de las consecuencias más características de esta técnica de eliminación de la doble imposición internacional es la de fortalecer el reconocimiento del derecho prioritario de gravamen del Estado de la fuente por parte del Estado que aplica la exención.

Ya que como hemos visto anteriormente con la aplicación de este método el contribuyente va a ver excluido de su base imponible las rentas que sean de fuente extranjera por lo que de una manera está renunciando a su gravamen a favor del país en cuyo territorio se han originado. De esta forma la actividad impositiva llevada a cabo por el Estado de residencia del contribuyente sobre esas rentas, en la mayoría de ocasiones no distorsiona o malogra la política fiscal del Estado de la fuente aunque aplique la cláusula de progresividad. Esto es que todas las medidas de fomento fiscal que sean adoptadas en este último territorio son disfrutadas por el contribuyente sin que resulten afectadas por el poder tributario de otro país.

Por lo que partiendo de esto, el método de exención va a encuadrar más su aplicación en países importadores puesto que van a favorecer las inversiones extranjeras en los mismos.

Según lo mencionado más arriba va a haber dos clases de exención, en cuanto al método exención total este método se diferencia del otro puesto que es mucho más sencillo ya que no es necesario realizar comprobaciones de las rentas extranjeras, pero también ha recibido duras críticas a nivel doctrinal, críticas que se originan por



presentar este método un carácter discriminatorio. Puesto que poniendo en común a dos residentes, en los cuales uno de ellos parte de sus rentas las va a obtener de un país distinto al que reside, en este caso la balanza tributaria va a posicionarse en contra de aquel residente que obtiene todas sus rentas en el territorio en el que reside, por lo que este método va a beneficiar y será más conveniente su aplicación en relación con el primer residente.

En atención a dicho carácter discriminatorio del método de exención total va a adquirir preferencia la aplicación de la exención con progresividad ya que como sistema va a tener en cuenta la capacidad impositiva que presentan ambos sujetos.

Como dijo **NICOLAS SANCHEZ GARCIA**⁵⁰; es bastante más satisfactorio que el anterior en el plano de la justicia tributaria.

Una vez analizadas las consecuencias derivadas de la aplicación del método de exención proseguiremos con las del método de imputación, aquí también nos encontramos con dos tipos diferentes de imputación, pero en cuanto a la imputación integral apenas tiene trascendencia en el panorama internacional dada su marginal aplicación y, de otro, a que entendemos que esta variante no se alinea con el consenso internacional en la materia y, por ello no resulta conveniente sistemáticamente ni útil extenderse más en su estudio⁵¹.

De este método la consecuencia más relevante es la defensa o en su caso mantenimiento de la igualdad fiscal en el Estado de residencia, va a lograr la igualdad entre aquellos contribuyentes que carezcan de la exención en sus dos modalidades y que presenten una idéntica situación a efectos fiscales.

Garantiza la neutralidad entre exportadores y particulares en las condiciones dadas al soportar la misma presión tributaria independientemente del origen de sus rentas. Una neutralidad que se ve mermada en la imputación limitada en los casos en los que las rentas extranjeras superan el límite establecido por el país de residencia⁵².

⁵⁰ SANCHEZ GARCIA, Nicolás.: op.cit, pág. 4,5, 15 y 16.

⁵¹ CALDERON CARRERO, José Manuel.: op.cit, pág. 1 y 6.

⁵² MARTINEZ QUILES, Irene.: op.cit, pág.



En este caso, el método de imputación va a encuadrar más su aplicación por los países exportadores de capital o industrializados, los cuales alegan que es mucho más equitativo desde la perspectiva del país de residencia, ya que todos los residentes independientemente del origen de sus rentas van a gozar de una igualdad de trato fiscal, por ese motivo va a ser contrapuesto y criticado por aquellos países importadores de capital o en vías de desarrollo, los cuales alegan que suprime aquellos incentivos fiscales que sirven para atraer a la inversión extranjera.

La única forma que se tiene para evitar dicha anulación de la eficacia de estos incentivos que se origina a través de este método de imputación es a través de la aplicación en los convenios de la cláusula "tax sparing" o imputación especial de impuestos no pagados o exonerados, la cual explicaremos en el siguiente punto tratándose como otro medio que tiene como finalidad conseguir poder evitar o atenuar los efectos derivados de esta doble imposición internacional.

4. OTROS METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

4.1 TAX SPARING.

Este método suele pactarse principalmente entre un país desarrollado y otro en vía de desarrollo, y esto significa que aquel contribuyente que obtenga rentas de origen externo que sean materia de exención en el país de la fuente va a deducir todos los impuestos, tanto aquellos que hayan sido efectivamente gravados en el país receptor de la inversión como aquellos que aun debiéndose pagar no hubiesen sido pagados ya sea por la existencia de alguna exención o reducción que el país en vía de desarrollo haya adoptado para favorecer la inversión extranjera o de alguna medida de política económica en virtud de las cuales establezcan que dicho impuesto no va a tener que ser pagado.

Para poder entenderlo pondremos dos ejemplos de dos Convenios existentes en los cuales se aplica esta cláusula y estos Convenios van a ser; el acuerdo que existe entre los países de Canadá y Republica Dominicana desde 1977, dirigido a la eliminación de la DII y propulsar las inversiones en el segundo por parte del primero.



Este acuerdo nació con el propósito principal de no desaprovechar por el Estado de residencia los beneficios fiscales que proporciona el país de la fuente.

También de este método existe el Convenio suscrito entre España y Brasil, Boletín Oficial del Estado (BOE) del 31 de diciembre de 1975, en el cual se autoriza la deducción en el estado de residencia de los impuestos no pagados en el correspondiente estado de la fuente, esto viene establecido en su artículo 31 en el cual se expone que si en la base imponible de una entidad residente en España se incluyen cánones o intereses obtenidos de Brasil, la entidad residente en España se podrá deducir en su impuesto societario español (Impuesto sobre Sociedades) en concepto de deducción por doble imposición internacional la menor de las siguientes cuantías⁵³:

1. Impuesto pagado en Brasil sobre la renta obtenida.
2. Impuesto que le correspondería pagar si la renta se hubiese obtenido en España.

Por lo que en virtud de los artículos 11 y 12 de este Convenio, los intereses y cánones obtenidos en Brasil por una entidad residente en España están sometidos a imposición en Brasil a un tipo del 15% (Impuesto que será efectivamente pagado en Brasil), la cláusula TAX SPARING permite en la practica la deducción en el Impuesto de Sociedades español de un impuesto no pagado en Brasil de hasta un 20% o 25% con lo que finalmente se obtiene un crédito fiscal adicional en España.

Sin embargo este método ha sido bastante criticado alegando que si un crédito extranjero es creado para poder así eliminar la obligación a la empresa de impuestos que ya han sido efectuados, si estos impuestos son reducidos el crédito también tendría que verse reducido.

⁵³ VELEZ BERREZUETA, María de Lourdes y PESANTEZ DELGADO, María Verónica. *Métodos de excención para evitar la doble tributación*. Tesis previa a la obtención del título de diplomado en gestión tributaria empresarial. Universidad politécnica salesiana. Cuenca. Ecuador. 2010.



4.2 DEDUCCION DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO.

A través de este método el contribuyente va a ver reducida su base imponible puesto que le permite del país donde este reside deducir el impuesto que haya obtenido en el extranjero de su ingreso estableciéndose el impuesto que haya pagado en el extranjero como un gasto.

Por lo que en virtud de este método, el Estado de residencia va a considerar la cantidad de los impuestos pagados por el contribuyente en la fuente por aquellas rentas obtenidas en el exterior como gasto deducible.

4.3 TAX REDUCTION.

Este método recibe también la denominación de reducción de impuesto, la diferencia que plantea este método en relación con los demás es que no va a evitar la DII sino que su finalidad va a ser atenuarla, puesto que el contribuyente en su país de residencia va a ser gravado con un tarifa menor a la que es gravado en el país de la fuente, el Estado de residencia va a someter a tributación ambas rentas originadas tanto en el país de la fuente como en el de la residencia pero va aplicar un tipo impositivo menor en relación a la tarifa del país del inversionista.

Esto quiere decir que el Estado de residencia no va a reconocer ningún impuesto pagado en el extranjero, y por ello va a someter a tributación ambas rentas pero aplicando una tasa impositiva reducida.

4.4 TAX DEFERRAL.

También mencionado como sistema de aplazamiento, permite que el país de la residencia postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente. Es sin duda una medida unilateral pero no constituye un arbitrio para solucionar la doble imposición internacional. Hacerlo de esta forma es positivo para el país de origen o de la fuente, por un lado no existe presión para la entrega y salida de divisas, y por otro, el empresario gozara de liquidez y de flujo de caja por mayor tiempo, con la utilización de este método ocurre la doble



imposición ya que lo que se logra es diferir en el tiempo la aplicación del poder tributario del estado de residencia⁵⁴.

Esto quiere decir que se va a diferir el cómputo de la renta obtenida en el país de origen de dicha renta hasta que el país de residencia la reciba en forma de dividendos.

CAPITULO CUARTO: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

1. FUNCION Y NATURALEZA JURIDICA.

Los diversos Estados para lograr evitar el tema que aborda este trabajo, pueden acordar medidas unilaterales como las ya explicadas sin dar importancia a la legislación del resto de Estados involucrados, pero lo habitual es que se firmen convenios bilaterales los cuales establecen bonificaciones y reducciones con el fin de lograr la doble imposición internacional.

Estos convenios adquieren mucha importancia en cuanto a las inversiones extranjeras porque a través de ellos se van a ver reducidas las cargas fiscales de tales inversiones y los propios inversores van a ser dotados de una mayor seguridad jurídica en el tráfico de sus inversiones.

Por lo tanto un CDI va a ser⁵⁵: un acuerdo entre dos Estados que establece una serie de normas fiscales para evitar que las empresas presentes en ambos -normalmente, con sede en uno y negocios en el otro- tengan que pagar dos veces por un mismo hecho imponible. Por ejemplo, sin un acuerdo de este tipo, podría darse el caso de que una **filial en el extranjero** de una empresa española tuviera que pagar una retención por abonar un dividendo en el país desde el que opera y otra en España al tener establecida la matriz en ese país.

⁵⁴ VELEZ BERREZUETA, María de Lourdes y PESANTEZ DELGADO, María Verónica. op.cit. pág. 31.

⁵⁵ EL ECONOMISTA. *¿Cómo funcionan los convenios de doble imposición? La vía que reduce la factura fiscal de las empresas.* [16 de junio de 2021]. [<https://www.economista.es/economia/noticias/10218763/11/19/Que-es-un-convenio-de-doble-imposicion.html>].

Estos convenios operan de manera bidireccional para los dos países firmantes, es decir, que se aplican igual sobre una empresa española con negocios en el otro país que sobre una compañía del otro país con negocios en España. Generalmente persiguen cumplir los siguientes puntos:

- Facilitar y atraer la inversión extranjera dando una mayor seguridad jurídica a las compañías, ofreciendo un sistema estable y claro para sus inversiones.
- Neutralidad en el trato fiscal, ya que los convenios en la medida de lo posible deben garantizar la equidad fiscal.
- Efecto armonizador sobre las diferentes normativas fiscales.
- Intercambio de información entre estados para evitar la elusión y la evasión fiscal.
- Eliminar o paliar la doble imposición internacional y por lo tanto que un mismo hecho imponible se someta a tributación en más de un país.
- Fomentar las relaciones económicas y comerciales entre países promoviendo el intercambio de bienes y servicios, así como el movimiento de capitales y personas.

2. AMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA.

Tanto el contenido como la estructura de los CDI normalmente se asemejan al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, por lo que la estructura de estos va a comenzar con la descripción del ámbito de aplicación y la especificación de las definiciones generales de los términos y expresiones utilizados en el Convenio, va a seguir, con las disposiciones relativas a la distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes, donde se desarrollan los trámites para lograr la eliminación de la doble imposición, y finaliza con las disposiciones especiales y finales reguladoras de cuestiones como el principio de no discriminación por razón de nacionalidad, el procedimiento amistoso, el intercambio de información, la entrada en vigor y denuncia del Convenio.



Una de las características principales de los CDI es que tienen una naturaleza dual, es decir, que por una parte son tratados internacionales y por otro son normas que forman parte de la legislación tributaria interna, por lo que existe una interrelación entre las disposiciones previstas en los Convenios y la legislación estrictamente interna de los Estados contratantes. De ahí que los CDI determinan qué administración tributaria es la competente para gravar el concreto tipo de renta, y una vez que el Convenio ha determinado cual es la autoridad competente, es el derecho tributario interno de uno de los Estados contratantes el que determina el definitivo tratamiento impositivo del concreto tipo de renta.

En relación con el ámbito de aplicación, hacía referencia el artículo 14 del Modelo del Convenio de la OCDE, el cual ha sido suprimido, pero pese a haber sido suprimido sigue estando presente en numerosos CDI por lo cual sigue siendo de interés conocer su ámbito de aplicación. Y este artículo exponía:

“Las rentas obtenidas por un residente de un estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a dicha base fija”.

El motivo de que este artículo haya sido suprimido es que su contenido era coincidente con el expresado en el artículo 7 del mismo Modelo de Convenio OCDE.

Por ejemplo un abogado cuyo país de residencia sea España, tiene una oficina en Italia, los beneficios que haya generado en esta oficina van a poder ser gravados en Italia ya que en virtud del artículo 14, España le atribuye a Italia derecho de gravamen si cuenta con una base fija en el territorio de actividad.

Se aplica a residentes en un estado contratante, no solo a personas físicas sino que es posible que el artículo 14 se aplique a aquellas personas jurídicas que en forma de sociedad profesional ofrecen servicios de naturaleza profesional en las que se le pueda

reconocer una prevalencia a la forma de servicio frente a la forma mercantil en que es prestado ese servicio.

Para que este artículo pueda ser aplicado es necesario que se den dos requisitos aparte de que un sujeto realice una actividad; esa actividad debe ser independiente y que se ejerza de una forma determinada y además debe realizarse a través de una base fija que va a operar como criterio de distribución y que debe atribuírsele una amplitud frente al del establecimiento permanente.

El que exista una actividad independiente es lo que separa el ámbito del artículo 7 al del artículo 14 en aquellos convenios en los cuales existan ambos textos, se pueden identificar como factores que puedan establecer la independencia; elementos como el nivel de ejercicio independiente de las actividades que realiza el trabajador.

Además el propio artículo 14 en su apartado segundo establece una delimitación a lo que se considera como servicios profesionales, estableciendo así que van a ser aquellas actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, odontólogos y contables.

3. INTERPRETACIÓN.

Las reglas de interpretación de estos tratados internacionales se encuentran reguladas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) del 23 de mayo de 1969, aparte de en la normativa interna de los distintos Estados. De aquí se deriva la necesidad de enmarcar lo dispuesto en la Convención con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal y sus Comentarios (en adelante, MC OCDE) con dicho tratado de los tratados internacionales y la normativa interna, para así poder explicar su apoyo teórico legal⁵⁶.

⁵⁶ SERRANO ANTON, Fernando.: *La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio*. [23 de junio de 2021]. [<https://www.cefllegal.com/revista-contabilidad/la-interpretacion-de->

Sin embargo, las constantes remisiones al Derecho tributario interno para la aplicación de los CDI dan lugar a que los conceptos utilizados en los mismos sean interpretados de distinto modo en los Estados contratantes, razón por la cual se producen supuestos de doble imposición o de doble no imposición. A pesar de que las reglas de interpretación de los CDI y CVDT tratan de establecer unos principios uniformes que solucionen dichos problemas, la realidad nos demuestra que existe una gran disparidad de criterios interpretativos y de aplicación de las normativas nacionales, derivando en litigiosidad y carencia de seguridad jurídica.

Por lo que observamos que en relación a la interpretación del tema que estamos tratando hay varias remisiones al derecho interno, por ejemplo en el artículo 4 (residencia), y artículo 23 (métodos para evitar la DII). Además en el artículo 3.2 expone lo siguiente: *“para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese Estado (relativa a los impuestos del ordenamiento interno) relativa a los impuestos que son objeto del Convenio”*.

Atendiendo a este artículo deducimos que habría que recurrir al contexto para evitar conflictos y dobles imposiciones y para saber que se entiende por contexto hay que acudir al artículo 31 de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados, en el cual dice:

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

Y esto quiere decir que a la hora de regular la interpretación va a dar preferencia al texto de los Tratados que a la voluntad de los firmantes. Y en el apartado segundo de tal artículo nos dice que se va a entender por contexto para la Convención de Viena:



“a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado” y “b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado”

Por lo que podemos concluir de lo desarrollado anteriormente, que cuando un Estado contratante al aplicar el Convenio le surgiera alguna expresión no definida en este, va a tener que acudir al significado que se le haya atribuido en la legislación de ese Estado, salvo que de su propio contexto se pudiera recabar una interpretación diferente.

Y para entender que va a ser el contexto, la Convención de Viena en su artículo 31 apartado segundo lo define, con el fin de poder interpretarlo conforme a este para poder evitar así conflictos y dobles imposiciones.

Además en relación a la interpretación de los convenios, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en una reciente sentencia sobre los mismos, más en concreto en una sentencia del 3 de marzo de 2020 (recurso de casación 5448/2018).

En esta sentencia se pronuncia alegando que estos convenios de doble imposición no se van a poder interpretar de acuerdo a modelos de convenio que surgieran posteriormente y sus respectivos comentarios si existieran diferencias sustanciales entre ellos, por lo cual se entiende que va a establecer límites a la hora de su interpretación en relación con posteriores. Observamos el caso que se está enjuiciando en la sentencia mencionada, en este supuesto la Audiencia Nacional rechaza que una sucursal establecida en Suiza de una entidad residente en España pueda ser calificada como un establecimiento permanente porque lo considera como un establecimiento que realiza actividades de carácter meramente auxiliar y no permanentes aunque en Suiza sí que se considera dicha sucursal como establecimiento permanente. La Audiencia Nacional se respalda al alegar esto en una definición prevista en un modelo de convenio posterior al del Convenio de Doble Imposición España-Suiza, como a sus comentarios para que un establecimiento tenga la consideración de permanente.

Además, la AN confirmó el criterio administrativo en virtud del cual la esta entidad residente en España no va a poder tener derecho para aplicar el método de exención.

Pero pese a esto que alega la Audiencia Nacional, El tribunal Supremo expone lo siguiente⁵⁷:

- 1) El TS reprocha finalmente a la Administración tributaria que, siendo conocedora de que las autoridades suizas habían considerado que la sucursal en Suiza era un EP a efectos del CDI, no acudiera a los mecanismos previstos por el propio CDI para la resolución de controversias de esta naturaleza, lo que ha dado lugar a una situación de doble imposición contraria al sentido y finalidad del CDI.

4. CLASES DE CONVENIOS CON ESPECIAL REFERENCIA AL MODELO O.C.D.E.

Los Convenios de Doble Imposición son de distintas clases⁵⁸:

- **Convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal**, que suelen afectar a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, aunque también existen sobre rentas procedentes de la navegación marítima y aérea, y sobre herencias.
- **Convenios bilaterales o multilaterales de los que España sea parte** que afectan al ordenamiento jurídico tributario español.
- **Acuerdos suscritos con organismos internacionales** que, aun tratando de materias distintas, contienen disposiciones que afectan al ámbito fiscal.

⁵⁷ GARRIGUES. *Tribunal Supremo: Los convenios de doble imposición no se pueden interpretar conforme a modelos de convenio posteriores y sus comentarios si existen diferencias sustanciales entre ellos*. [25 de junio de 2021]. [https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tribunal-supremo-convenios-doble-imposicion-no-pueden-interpretar-conforme-modelos-convenio].

⁵⁸ TIBA.: *La doble imposición fiscal*. [27 de junio de 2021]. [<https://www.tibagroup.com/es/doble-imposicion-fiscal>].



El tipo de Convenio Internacional para evitar la doble imposición más frecuente es el convenio bilateral que incluye la imposición directa sobre la renta y el patrimonio con carácter general. Menos frecuentes son los convenios multilaterales aunque tenemos ejemplos como los firmados por los países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia) y los países del Pacto Andino (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador Y Perú)⁵⁹.

En la actualidad están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición, estando en vigor 99. Los otros 5 se encuentran en distintas fases de tramitación (Bahréin, Montenegro, Namibia, Perú y Siria). Además se han renegociado los convenios de doble imposición con Austria, Bélgica, Canadá, China, Finlandia, India, Japón, Méjico, Reino Unido y Rumanía⁶⁰.

Por lo que algunos de los convenios suscritos por España que aun esta vigentes van a ser; Bielorrusia, Ucrania, Cabo Verde, Azerbaiyán, India, Estados Unidos, Bélgica, Catar, Méjico, Marruecos, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Andorra, Canadá, Omán, Republica Dominicana, Senegal...).

Actualmente van a ser dos modelos de convenio los que se utilizan a nivel internacional de una forma más habitual, y estos son el de las Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la diferencia entre estos dos modelos es que el de las Naciones Unidas da preferencia al criterio de la fuente, ya que ambos a los Estados suscritos garantizan su derecho a gravar tanto en el país de la fuente donde se originó la renta como en el de la residencia, es decir, donde tiene su residencia el sujeto generador de tal renta. A parte de estos modelos, también existe el Modelo del Pacto Andino.

Tal como se ha señalado anteriormente, el Anexo II de la Decisión 40 que aprueba el Modelo Tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros

⁵⁹ SAGE ADVICE.: *Convenio de doble imposición*. [27 de junio de 2021].

[<https://www.sage.com/es-es/blog/diccionario-empresarial/convenio-de-doble-imposicion/>].

⁶⁰ MINISTERIO DE HACIENDA.: *Convenios de doble imposición*. [27 de junio de 2021].

[<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>].



Estados ajenos a la Comunidad Andina, no ha podido ser utilizado debido a que, en los últimos 15 años, prácticamente todos los países han incorporado a sus legislaciones el criterio de la fuente mundial, lo que hace inviable el Modelo Tipo. En cuanto al Modelo de la ONU, éste no ha sido actualizado desde su primera versión que tiene ya más de veinte años. Sin embargo, varias de las modificaciones que se han hecho en el Modelo de la OCDE se han recogido del Modelo ONU. En conclusión, el contexto actual es que todos los países que han firmado convenios negocian tomando como referencia el Convenio de la OCDE, sin que ello implique que el contenido de todas sus cláusulas sea recogido, pues es frecuente que se incorporen algunas provisiones contenidas en el Modelo de la Organización de Naciones Unidas o como fruto de la realidad de cada uno de los países contratantes⁶¹.

Por eso adquiere una preferencia el Modelo del Convenio de OCDE, ya que aunque hayan existido otros tipos de modelos, todos en su contenido y estructura se asemejan a este Convenio.

Por lo que los modelos de Convenio de la ONU y el Modelo del Pacto Andino, o bien no han podido ser utilizados o bien sus modificaciones incluidas son las realizadas en el Modelo de la OCDE, por esto esté último modelo es el que se toma como referencia a la hora de elaborar un Convenio. Pero este Convenio establece una serie de requisitos, entre ellos contar con un establecimiento permanente.

CAPITULO QUINTO: CONCLUSIONES.

- I. En visto a lo expuesto en el desarrollo del trabajo podemos concluir que la doble imposición internacional se trata de un fenómeno de enorme trascendencia que surge en el momento que se empiezan a llevar a cabo las internalizaciones comerciales entre distintos países y es después de la

⁶¹ GOB.PE PLATAFORMA DEL ESTUDIO PERUANO.: *Modelos de convenio existente en la experiencia mundial*. [27 de junio de 2021].

[https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100143&view=article&catid=297&id=2208&lang=es-ES].



Segunda Guerra Mundial cuando empieza a desarrollar la importancia que tiene a día de hoy debido al aumento de los tipos de gravamen que se llevaron a cabo tras este acontecimiento. Pero a pesar de esto, subsisten las potestades tributarias de todos los países existentes, es decir que van a someter a imposición las rentas generadas por residentes, pero en virtud de la definición otorgada por FERNANDO PEÑA ALVAREZ, se va a poder someter a tributación a aquellas personas que aun no siendo residentes obtengan rentas en tal territorio.

La ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula la aplicación de los tributos en base a los principios de residencia (donde vive el sujeto) y territorialidad (el país solo grava la renta que se origina dentro de sus fronteras), este último también se denomina gravamen en estado de la fuente; y en esta ley en su artículo 11 nos expone que los tributos se aplicaran conforme a los criterios que establezca la ley en cuanto residencia y territorialidad pero en su defecto los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y el resto conforme al de territorialidad. Y este principio personalista es una clara muestra del principio de renta mundial, pues somete a gravamen la totalidad de las rentas generadas por el contribuyente, sin tener en consideración el lugar de la procedencia de las mismas.

Por lo que la doble imposición podría definirse de acuerdo a la definición dada por BORRAS RODRIGUEZ, la cual se ha convertido en la más importante para la doctrina española: *Aquella situación por la que una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe durante un mismo periodo impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa.* Pero es a partir de la definición de este término dada por la O.C.D.E donde se muestra la necesidad de eliminar este fenómeno por razones de justicia y de orden económico. Cuando hablamos de doble imposición nos



encontramos ante dos clases diferentes, la económica mediante la cual a una misma renta se le aplican dos o más impuestos iguales pero se le imputa a varios sujetos, no hay identidad subjetiva es decir que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico, en el caso de que si exista tal identidad subjetiva nos encontramos ante la otra variante de doble imposición, la jurídica.

- II. En relación a la primera clase, se encuentra expresada en el IS y se trata de corregir a través de la deducción en cuota regulada en el artículo 32 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, este método es de carácter alternativo en cuanto a la exención regulada en los artículos 21 y 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la cual también tiende a su corrección. Y en relación a la segunda se establece el artículo 31 de la mencionada ley para poder evitar su origen y dentro de esta podemos distinguir la doble imposición interna donde se grava un mismo hecho imponible dentro del mismo estado y es la que tratan de corregir los Tratados para evitar la DII y la doble imposición internacional en la cual se dan varios Estados que gravan el mismo hecho imponible. Por lo que para que exista el fenómeno que estamos estudiando tienen que concurrir los siguientes requisitos; identidad de la naturaleza del gravamen, misma materia imponible, simultaneidad en el periodo de tiempo, identidad de sujeto sobre el que recae el tributo y que más de un Estado ejerza su potestad tributaria. Si concurren todos ellos estaríamos ante tal fenómeno.
- III. Y las causas que podrían dar lugar a su origen pueden ser en función de los criterios definidores del hecho imponible en un determinado impuesto, es decir, que sean diferentes tales criterios en los Estados intervinientes. Otra de las causas ya que la anterior aunque tales Estados utilicen idénticos criterios personales puede dar lugar a la superposición de ámbitos de imposición, es tal superposición de jurisdicciones fiscales en



la esfera internacional. A esta superposición hace referencia el artículo 21 de la LGT ya que regula los criterios de sujeción a los tributos, el origen de tal superposición.

- IV. Para lograr reducir o en su caso evitar la DII se elaboran una serie de medidas, las cuales pueden ser unilaterales que en este caso son disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente en su sistema normativo fiscal interno, las cuales se aplican en defecto de convenio internacional y las bilaterales, entre los que se encuentran los tratados y los convenios bilaterales y son estas medidas las normas que se incluyen en los convenios internacionales. Hay una preferencia sobre las últimas ya que aportan una mayor seguridad jurídica y una reducción en la carga fiscal.
- V. En cuanto a los métodos destinados a su eliminación, nos encontramos ante el método de exención o de reparto, en el cual solo uno de los países va a gravar la renta, renunciando el otro país afectado a gravar la renta. Dentro de este método nos encontramos ante la exención total o simple en la cual se renuncia a gravar la totalidad de las rentas procedentes del extranjero y la exención con progresividad aquí las rentas exentas, las rentas extranjeras, si son tenidas en cuenta para calcular así el tipo medio de gravamen aunque solo se aplique este a las rentas no exentas.
- El siguiente método es el de imputación o de crédito, a través de cual se somete a tributación al contribuyente por su patrimonio para calcular el impuesto pero se le deduce o imputa los impuestos pagados en el extranjero de las cuotas del impuesto. Aquí también nos encontramos ante dos clases, la imputación integral en la cual se deducen todos los impuestos pagados en el extranjero y la imputación ordinaria la cual establece un límite, la deducción no va a poder ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de residencia.



- VI. Aparte de estos métodos también existen otros distintos que no tienen tanta trascendencia como los anteriores pero también deben ser mencionados como el Tax Sparring, Deducción del impuesto pagado en el extranjero, Tax Reduction y el Tax Deferral.
- VII. Dentro de las medidas bilaterales observamos los Convenios de Doble Imposición cuyos objetivos son; facilitar y atraer la inversión extranjera, neutralidad en el trato fiscal, efecto armonizador sobre las diferentes normativas fiscales, eliminar o paliar la doble imposición internacional, fomentar las relaciones económicas y comerciales entre países. El contenido y estructura de estos convenios normalmente se asemeja al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, y tienen un naturaleza dual, eso quiere decir, que son tanto tratados internacionales como normas de la legislación tributaria interna y el ámbito de aplicación de estos convenios se encontraba regulado en el artículo 14 del Modelo del Convenio de la OCDE, el cual ha sido suprimido porque su contenido era coincidente con el del artículo 7 de este mismo modelo; pero sigue formando parte de numerosos convenios.

Las reglas de interpretación de estos tratados internacionales se encuentran en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En la actualidad están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición, tomándose como preferencia a la hora de la elaboración de tales convenios el Modelo de Convenio de la OCDE.

BIBLIOGRAFIA

AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español*. [19 de abril de 2021].

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4__Impuesto_sobre_Sociedades/4_4_Tratamiento_de_doble_imposicion/4_4_1_Exencion/4_4_1_Exencion.html].

ALVAREZ PEÑA, Fernando.: *Principios de la imposición en una economía abierta*, En VV.AA, CORDON EZQUERRO, Teodoro (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. 1,3ª, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág.62.

AMBITE IGLESIAS, Ana María y LOPEZ ARRABE, Carlos.: *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española*. *Agencia Estatal de la Administración Tributaria*. Volumen 17/2014, págs.: 1-24.

ARIEL TORRES SILVA, Y.: *Doble imposición tributaria*. [21 de febrero de 2021]. [<https://www.monografias.com/trabajos89/la-doble-imposicion-tributaria/la-doble-imposicion-tributaria2.shtml>].

BORRAS RODRIGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pág.30.

BORRAS RODRIGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 30. La doctrina italiana define la doble imposición internacional en contraste con la doble imposición interna, aludiendo a que no existe en este supuesto violación alguna de norma



universidad
de león



legislativa y ASCANI, O y CARPENZANO.G.: *Raporti con l'estero, profili fiscali e valutari*, Banca Commerciale Italiana, Milano, 1982, pág. 42.

CALDERON CARRERO, José Manuel.: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997. En el mismo sentido, SPITALER, A.: *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den Direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1967, pág. 1. En el mismo sentido, PIRES, M.: *Da Dupla Tributacao Jurídica Internacional sobre o rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984, págs. 178 y ss.

CALDERON CORREDOR, Z.: *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*. Edición 1. Madrid: 2015. [4 de febrero de 2021]

[<https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/tema-4-doble-imposicion-643507773>].

CEF FISCAL IMPUESTOS, *Deducciones para evitar la doble imposición internacional. Bonificaciones*. [9 de febrero de 2021] [<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-4-is-deducciones-evitar-doble-imposicion-internacional-bonificaciones>].

CHECA GONZALEZ, Clemente.: *Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, ISSN-e 2695-7728, ISSN 0213-988X, N° 5, 1987, pág. 156. [19 de marzo de 2021] [[file:///C:/Users/Pc/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263%20\(12\).pdf](file:///C:/Users/Pc/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263%20(12).pdf)].



COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. 978-84-8008-333-1. Madrid: La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE. 22 de Julio de 2010 [3 de febrero de 2021]. [<https://global.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>].

DAVIES, D. R.: *Principles of International Double Taxation Relief*, op. cit., págs.1-2 y 28 y ss.

DEL ARCO RUETE, L.: "*Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*", Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, págs. 47 y 48.

EL ECONOMISTA. *¿Cómo funcionan los convenios de doble imposición? La vía que reduce la factura fiscal de las empresas*. [16 de junio de 2021]. [<https://www.economista.es/economia/noticias/10218763/11/19/Que-es-un-convenio-de-doble-imposicion.html>].

FOSTER, J y otros: *Double Taxation, Relief and Agreements*. Simon's Taxes.vol.F. Págs.121-122.

GARCIA COLMENERO, B.: *Fiscalidad empresarial y Doble Imposición*. Trabajo de Fin de Grado, Universidad de Jaén, Jaén, 2014.

GARRIGUES. *Tribunal Supremo: Los convenios de doble imposición no se pueden interpretar conforme a modelos de convenio posteriores y sus comentarios si existen diferencias sustanciales entre ellos*. [25 de junio de 2021]. [https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tribunal-supremo-convenios-doble-imposicion-no-pueden-interpretar-conforme-modelos-convenio].



universidad
de león



GOB.PE PLATAFORMA DEL ESTUDIO PERUANO. *Modelos de Convenio existente en la experiencia mundial*. [27 de junio de 2021]. [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100143&view=article&catid=297&id=2208&lang=es-ES].

GOMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, Mónica.: El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*. XLIX (2016) 403-424 / ISSN: 1133-3677, págs. 4-5.

GOODE, Richard.: Limits to taxation, *Finance and Development (Revista del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial)*, 1987, vol. 17, nº 1, pág. 38.

GRETSCHER, Lara.: *¿Qué es la doble imposición y cómo funciona?* [9 de febrero de 2021] [<https://www.billomat.com/es/revista/que-es-la-doble-imposicion-y-como-funciona/#:~:text=Doble%20Imposici%C3%B3n%20Econ%C3%B3mica&text=En%20este%20caso%20puede%20darse,dividendos%20entre%20todos%20sus%20socios>].

JIMENEZ DE ARECHAGA, Eduardo: *Curso de Derecho Internacional Público*. Montevideo: Fundación de cultura universitaria, 1979. [19 de marzo de 2021]. [[file:///C:/Users/Pc/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263%20\(12\).pdf](file:///C:/Users/Pc/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263%20(12).pdf)].

MARTINEZ QUILES, Irene.: *Un estudio de la doble imposición internacional*, Trabajo de Fin de Grado, Universidad Miguel Hernández de Elche, Elche, 2014-2015.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón.: *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 1ª ed. Barcelona, Grupo Difusión, 2003, págs.: 235 y 236.



universidad
de león



MEDINA CEPERO, Juan Ramón.: Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española. *Revista Finanzas & Contabilidad*, núm. 42, 2004, pág. 12.

MINISTERIO DE HACIENDA.: *Convenios de doble imposición*. [27 de junio de 2021]. [<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>].

PEDERNERA MENDOZA, Juan José.: *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Trabajo de investigación. UNCUIYO, 2014.

PIRES, M.: *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimiento*, op.cit. págs. 178 y ss.

RUBIO GUERRERO, Juan José.: Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En VV.AA, CORDON EZQUERRO, Teodoro (Dir.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. 1, Madrid, 3º ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 79.

SAGE ADVICE.: *Convenio de doble imposición*. [27 de junio de 2021]. [<https://www.sage.com/es-es/blog/diccionario-empresarial/convenio-de-doble-imposicion/>].

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Madrid: IEP, 1975, pág. 470. Y ABRIL ABADÍN, E.: *Métodos para evitar la doble imposición internacional*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1973, pág. 139.



universidad
de león



SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Organización política y Derecho Financiero en Hacienda y Derecho*, I, IEP, Madrid, 1975, págs. 118 y ss.; MORSELLI: *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*, Cedam, Padova, 1949, págs. 19 y ss.

SANCHEZ GARCIA, Nicolás.: La doble imposición internacional, *Revista de Treball, economia i Societat*, 2000. ISSN 1137-0874, ISSN-e 1137-0874, N°16, págs. 25-40.

SARDUY GONZALEZ, M, y ROSADO HARO, Alberto Santiago. (2018). *La doble tributación internacional: características y consecuencias*. Cofín. La Habana, 2018. Págs. 295-305.] [15 de febrero de 2021] [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612018000200021&lng=es&tlng=es].

SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2013, pp. 274-275.

SERRANO ANTON, Fernando.: *La interpretación de los convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio*. [23 de junio de 2021]. [<https://www.ceflegal.com/revista-contabilidad/la-interpretacion-de-los-convenios-de-doble-imposicion-internacional-en-la-jurisprudencia-del-tribunal-supremo-espanol-la-funcion-de-los-comentarios-del-modelo-de-convenio-de-la-ocde-RTR001749.htm>].

SOTELO, Eduardo.: Doble Imposición Internacional. *Revista de la asociación IUS ET AVERITAS*, 1999, ISSN 1995-2024 N°19, págs. 144-156.

SPITZ, B y MAS Y CALVET, R.: *International Tax Planning*, 2ª ed., Madrid, Deusto, 1992. Pág.50. [15defebrerode2021]. [<http://catalogo.bne.es/uhtbin/cgiisirsi/0/x/0/05?searchdata1=Mimo0000287247{001}>].



universidad
de león



TIBA.: *La doble imposición fiscal.* [27 de junio de 2021].
[<https://www.tibagroup.com/es/doble-imposicion-fiscal>].

UNIVERSIDAD DE SEVILLA, RODAS.: *Métodos para evitar la doble imposición. Doble imposición: modalidades, requisitos y métodos para su eliminación.* [19 de febrero de 2021] [https://rodas5.us.es/file/858d5e85-a9d1-bafb-021d-7eb2b45bc846/1/tema_12_%20metodos_para_eliminar_la_doble_imposicion_SCORM.zip/page_02.html].

VALLEJO CHAMORRO, José María y GUTIERREZ LOUSA, Manuel.: *Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes.* Sede la CEPAL Santiago, Instituto de Estudios Fiscales, 2003 [3 de febrero de 2021]. [<https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>].

VELEZ BERREZUETA, María de Lourdes y PESANTEZ DELGADO, María Verónica. *Métodos de exención para evitar la doble tributación.* Tesis previa a la obtención del título de diplomado en gestión tributaria empresarial. Universidad politécnica salesiana. Cuenca. Ecuador. 2010.

WOLTERS KLUWER.: *Deducción por doble imposición internacional.* [15 de febrero de 2021]
[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAAC1PwU7DMAz9m1yQ0LpJE5dc2nFAAoRGQVzd1msj0rjETln-HnchUpQ82-_5vZ-EMbd4FdunefFudhiE7gLFGcStZDgHCnm2bUxoBDq2OwO9JPAn6m31cNyQW7GFTjsUB4x11p-QgD8j26o67A1P9PsKqxtVIEINsei5YbCPX7vt7A_VsTlrRtYB--lG9YFmcp0rFfKPDA7bihIJP-k1I7ouz01pd7mBe0LChR4hjCiGmGE2E9voEAdp3nLdw-8XLdl7pK1eGNewLM64o-gaRj8-41X9haNOomot05C6Zne63sCwQY8huE_1R-1rEYqUwEAAA==WKE].



universidad
de león



WOLTERS KLUWER.: *Doble Imposición*. [4 de febrero de 2021].
[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAA AAAEAMtMSbF1jTAAAUMjE0sjtLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE].

ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición. Ponencia General. Página 3. Publicado en el libro CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición. IFA Grupo peruano. Lima, junio 2008. [08.02.2021].
[<http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/2f22a-Abr-2008—IX-Jornadas-nacionales—Tema-2—Convenios-para-evitar-la-doble-imposicion.pdf>].