



Facultad de derecho

UNIVERSIDAD DE VALLADOLID

**LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: HERRAMIENTAS PARA LA
JUSTICIA FISCAL INTERNACIONAL**

Trabajo de Fin de Grado

Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas

AUTOR: PEDRO GARCÍA FERNÁNDEZ

TUTORA: SUSANA ANÍBARRO PÉREZ

Contenido

1.- INTRODUCCIÓN.....	3
2.- LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: ASPECTOS GENERALES.....	5
2.1 Breves consideraciones sobre la doble imposición jurídica internacional.	5
2.2 Concepto de CDI.....	7
2.3 Naturaleza Jurídica de los CDI	8
2.4 Objetivos y fines de los CDI	9
2.5 Mecanismos de coordinación para evitar la doble imposición.....	11
2.5.1 El método de exención.....	11
2.5.2 El método de imputación o crédito fiscal	14
2.5.3 El método de deducción.....	16
2.6 Introducción a los Modelos de Convenio.....	17
3.- ANÁLISIS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE	19
3.1 Introducción histórica del Modelo de Convenio de la OCDE	19
3.2 Estructura del Modelo de Convenio de la OCDE y su ámbito de aplicación.....	22
3.3 Definición de residencia fiscal y establecimiento permanente	28
3.4 Instrumentos para evitar la doble imposición	36
3.5 Reglas adicionales en el reparto de las potestades tributarias.....	41
3.6 Los Comentarios del Modelo	43
4. LOS CDI EN EL CONTEXTO ESPAÑOL	45
4.1 Los CDI en el marco normativo español.....	45
4.2 Evolución histórica de los CDI suscritos por España	47
4.3 Relación de los CDI con la normativa de la Unión Europea	48
5.- DESAFÍOS Y EVOLUCIÓN DE LOS CDI EN EL CONTEXTO ACTUAL	49
5.1 Necesidades recientes de los CDI: la lucha contra la evasión fiscal.....	50
5.1.1 El Proyecto BEPS.....	51
5.1.2 Planes de Acción BEPS.....	52
5.1.3 Mención a los precios de transferencia en el marco de las acciones del plan BEPS.	54
5.2 El comercio electrónico en la fiscalidad internacional	56
5.3 La tributación de las rentas del teletrabajo	60
6.- CONCLUSIONES	61
7.- BIBLIOGRAFÍA.....	65

1.- INTRODUCCIÓN.

En un contexto de creciente globalización económica, la movilidad internacional de personas y capitales ha dado lugar a situaciones fiscales complejas, entre ellas la doble imposición jurídica internacional. Esta problemática, tal y como se desarrolla más adelante, se da cuando un mismo contribuyente soporta la carga fiscal de dos Estados diferentes con respecto a una misma manifestación de riqueza, suponiendo, por lo tanto, un obstáculo significativo al comercio e inversión internacional.

La elección de este tema se justifica por su relevancia práctica y jurídica. Así, se trata de una materia cuya importancia se ha incrementado considerablemente en los últimos tiempos a consecuencia del desarrollo y expansión de las operaciones internacionales, así como de la aparición de otros supuestos relevantes originados en los últimos tiempos como es el fenómeno del teletrabajo.

Ante esta situación, cobra mayor importancia la existencia de mecanismos que eviten la doble imposición y fomenten la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad internacional. En este sentido, resultan relevantes iniciativas internacionales como el proyecto BEPS de la OCDE que tratan de abordar estos problemas.

En cuanto a la metodología empleada, la elaboración del trabajo presenta un carácter teórico y documental, basada en el estudio de fuentes doctrinales, normativas y jurisprudenciales relacionadas con el ámbito de la fiscalidad internacional.

En particular, he podido consultar manuales de Derecho tributario internacional, textos normativos relevantes como el Modelo de Convenio de la OCDE y sentencias relevantes sobre supuestos complejos que han requerido de un pronunciamiento judicial al respecto.

Por su parte, el trabajo tiene el objetivo de analizar de manera sintética y comprensiva los principales instrumentos jurídicos utilizados para evitar la doble imposición jurídica internacional, centrándose

lógicamente en los convenios de doble imposición (en adelante CDI) y en las reglas que se derivan de los mismos. Por su parte, también se encuentra entre los objetivos fundamentales del trabajo el estudiar el Modelo de Convenio de la OCDE, ya que este sirve como marco fundamental para la elaboración de los CDI que suscriban los Estados, entre ellos España.

En resumen, el objetivo de este trabajo se centra en el estudio de los criterios de atribución de residencia fiscal, los métodos habituales para eliminar la doble imposición y los procedimientos para la resolución de conflictos entre Estados. Todo ello me ha permitido poder tener una visión general del funcionamiento práctico y teórico de estos convenios, así como de los desafíos que enfrentan en un entorno globalizado y digitalizado.

Para el desarrollo de este trabajo se ha seguido un plan de trabajo fundamentado en la revisión y análisis de manuales especializados en fiscalidad internacional, así como en artículos académicos publicados en revistas del ámbito tributario. A partir del mismo, el trabajo comienza abordando el concepto y la naturaleza de los CDI, así como los fines que persiguen los mismos. De igual manera, se abordan los diferentes métodos a partir de los cuales los mismos tratan de evitar la doble imposición jurídica internacional. Posteriormente, el trabajo estudia los Modelos de convenio y en especial el Modelo de Convenio de la OCDE, que permite englobar conceptos de fiscalidad internacional claves para este trabajo. Por último, los dos últimos apartados del trabajo se refieren respectivamente a los CDI en el contexto español y a los principales retos a los que habrá que hacer frente en el futuro y que necesariamente requerirán de una actualización de los convenios existentes para tratar de dar eficacia a su contenido. Finalmente, el trabajo recogerá en el apartado de las conclusiones los principales hallazgos del mismo.

La elección de esta metodología responde a la naturaleza compleja del entorno fiscal internacional, que no solo requiere una constante referencia a la doctrina más autorizada sino también una necesaria profundidad en los conceptos que engloba.

2.- LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: ASPECTOS GENERALES.

2.1 Breves consideraciones sobre la doble imposición jurídica internacional.

El objeto del trabajo, como se ha anticipado, consiste en el estudio de los convenios internacionales y la forma en la que los mismos contribuyen a evitar la doble imposición. De esta manera, no tendría sentido hablar de los mismos sin antes haber introducido el concepto y las implicaciones de la doble imposición jurídica internacional.

En este sentido, es preceptivo realizar una distinción entre la doble imposición jurídica y la doble imposición económica. Esta se da en aquella situación donde dos contribuyentes son gravados por el mismo hecho económico en dos Estados diferentes.

Sin embargo, aquella se puede entender comúnmente como el nacimiento de una pluralidad de obligaciones tributarias generadas por una misma manifestación de riqueza. De esta manera, la OCDE definió la doble imposición jurídica internacional como *“la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente y por idénticos periodos impositivos”*. Por lo tanto, podríamos deducir de esta definición que son necesarios cuatro puntos de identidad para que podamos hablar propiamente de supuestos de doble imposición jurídica internacional.¹

- Desde el punto de vista objetivo, la definición requiere que estemos hablando de impuestos comparables.

¹ J.M. CALDERÓN CARRERO, “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, *Fiscalidad internacional*, CEF, 2013, pág. 340 a 354.

- En cuanto al punto de vista subjetivo, se requiere que la tributación recaiga sobre un mismo contribuyente.
- Atendiendo al punto de vista material, el gravamen se tiene que producir sobre una misma renta.
- Por último, en cuanto al ámbito temporal, es necesario que estemos hablando de un mismo periodo impositivo.

De esta manera, en el 31 Congreso de la IFA se puso de manifiesto cuáles son las razones fundamentales por las que en la práctica se producen estos supuestos de doble imposición: podríamos hablar, en primer lugar, de supuestos donde dos Estados estuvieran sometiendo a gravamen a una misma persona por su renta mundial, donde uno de ellos alegase el principio de nacionalidad, y el otro el de residencia. Será el caso del llamado “*dual diligence*” o sujeción ilimitada de tributación; también podremos estar ante escenarios donde la doble imposición se produjese porque un Estado grava a un contribuyente atendiendo a la residencia de éste en el territorio de aquel y que otro Estado diferente gravase la renta que hubiese obtenido el sujeto por actividades celebradas dentro de su territorio, donde el conflicto se produciría entre la residencia y la fuente de la renta obtenida; incluso podríamos hablar de supuestos donde la doble imposición fuera origen de distintos conflictos en cuanto a la fuente de la riqueza generada, por ejemplo, que un sujeto pasivo tuviera su centro de actividades económicas en un Estado (capital), y sin embargo obtiene renta en otro Estado diferente. En estos casos hablaremos del llamado “*dual source*” que podremos ir diseccionando a lo largo del trabajo.²

En cualquier caso, podemos afirmar que la doble imposición debe entenderse como un supuesto de efectos negativos. Ello no solo se debe al evidente perjuicio que se dará con respecto a la figura del contribuyente, sino que también puede resultar especialmente lesivo si se estudia desde un punto de vista macroeconómico, ya que supone obstáculos para la circulación internacional de capitales o de tecnología o personas.

² F. SERRANO ANTÓN, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional”, *Fiscalidad internacional*, CEF, 2013, pág. 273.

2.2 Concepto de CDI

Una vez analizadas las causas que pueden derivar en supuestos de doble imposición, se pasa a abordar el propio concepto de los CDI como instrumentos para evitar la doble imposición internacional. Estos son acuerdos internacionales, ya sean de carácter bilateral entre dos países o de carácter multilateral si es suscrito por más de dos países, que tienen como fin primordial el evitar el gravamen de impuestos similares sobre la misma materia imponible y por el mismo periodo impositivo que recaigan sobre un idéntico sujeto pasivo por parte de diferentes Estados. Sin embargo, conviene incluir también en esta primera definición de los CDI el hecho de que en los últimos años se han empleado los mismos como un instrumento para evitar la evasión fiscal.³

De esta manera, es importante remarcar que los Estados no cuentan a priori con limitaciones externas derivadas del Derecho Internacional en cuanto a la materia impositiva, de tal manera que las mismas solo se derivan de la existencia de estos convenios, que en cuanto a su naturaleza jurídica no deben dejar de ser entendidos como Tratados Internacionales.

Así, los Estados al establecer sus impuestos suelen optar bien por un sistema personalista, donde el correspondiente impuesto se exige en virtud de la vinculación de la residencia o nacionalidad del sujeto pasivo con el Estado, o bien atendiendo a un criterio de territorialidad, donde aquel es exigido a partir de la obtención de rentas u otro tipo de ganancias que provengan de bienes que se encuentran en un determinado territorio. Sin embargo, el problema lógicamente radica en que no todos los Estados se encuentran coordinados en cuanto a los criterios mencionados, originando el problema de la doble imposición que se aborda en este trabajo.

³M. J. GARDE GARDE, "Los convenios de doble imposición. Modelos, fines estructura e interpretación", *Manual de Fiscalidad Internacional: Volumen 1*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, pág. 259.

Las consecuencias que se derivan de la doble imposición internacional son especialmente perjudiciales en un mundo tan globalizado como el actual. Esto se debe a que dicha doble imposición ya no solo destaca por ser especialmente discriminatoria con esos contribuyentes que ven como diferentes Estados les exigen la satisfacción de la misma deuda tributaria, sino también porque supone un obstáculo a la libre movilidad geográfica de personas y de capitales. Por lo tanto, las consecuencias apreciables en caso de no existir estas medidas para evitar la doble imposición serían terribles desde un punto de vista macroeconómico.⁴

Por último, se debe poner igualmente de manifiesto que existen otras vías para evitar la doble imposición como es a través de legislación interna de cada Estado. Sin embargo, como norma general es entendido que la misma debe ser eliminada en primer lugar atendiendo a los CDI, y solo de una forma subsidiaria atendiendo a dicha legislación interna. Esto obedece fundamentalmente, a que estos presentan un entramado jurídico-tributario que garantiza la ausencia de incoherencias en estas situaciones, así como una forma más eficaz que la aplicación de las legislaciones internas unilaterales, por lo que esto acaba traducándose en mayor confianza por parte de los agentes económicos a la hora de llevar a cabo operaciones transfronterizas.

2.3 Naturaleza Jurídica de los CDI

El estudio de la naturaleza jurídica de los CDI debe centrarse en su consideración como tratado internacional. Así, estos pasarán a formar parte del ordenamiento jurídico español a partir del cumplimiento del requisito de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, tal y como dispone el artículo 1.5 del Código Civil, y tendrán una posición de primacía sobre las normas internas a partir del contenido del artículo 96 de la Constitución Española. Sin embargo, es importante destacar que la primacía del contenido de los Convenios sobre la legislación interna de los Estados que los suscriban debe entenderse en un sentido amplio, ya que

⁴ M. del PRADO MONTOYA LÓPEZ, “Los convenios para eliminar la doble imposición”, *Estudio sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2005, pág. 38

en la mayoría de los supuestos los preceptos de dichos Convenios han de ser interpretados conforme a los preceptos de la legislación interna.

En esta línea, es apreciable que los CDI presentan importantes particularidades con respecto a su derogación y modificación. Ello se debe fundamentalmente al carácter de permanencia que caracteriza a estos, donde dicha modificación o derogación no se podrá producir de una forma unilateral por alguno de los Estados que hayan suscrito el Convenio, sino que la misma solo se puede producir atendiendo al procedimiento previsto en este para ello. Si fuéramos más allá, el carácter de permanencia de los CDI es tal que, con carácter general, es usual que en los mismos se incluyan disposiciones que impiden dicha derogación durante un cierto periodo de tiempo desde su creación, otorgando a los contribuyentes afectados por supuestos de doble imposición una mayor seguridad jurídica.⁵

Por otra parte, también se derivan especialidades en cuanto a la interpretación de dichos Convenios, donde desde este punto de vista es destacable el denominado *procedimiento amistoso*, que será aquel previsto para solucionar los posibles conflictos originados por la interpretación de aquellos, así como para los supuestos donde sea necesaria la búsqueda de soluciones ante situaciones no previstas por el correspondiente Convenio.

2.4 Objetivos y fines de los CDI

Como se ha ido viendo previamente, los CDI tienen una serie de finalidades acorde con las causas que justifican la existencia de estos. En este sentido, permiten una forma eficaz de eliminar la doble imposición, cuya necesidad se justifica en los graves perjuicios que ésta supone, así como una forma de reducción mínima de los ingresos por parte de los Estados firmantes.

⁵ M. del PRADO MONTTOYA LÓPEZ, “Los convenios para eliminar la doble imposición”, ob cit., Pág. 40.

En este sentido, es posible destacar otra serie de beneficios que se derivan de los CDI y que estos mismos persiguen, como es reforzar la seguridad jurídica de los sujetos a los que les afecta el contenido de las disposiciones del Convenio, o tratar de eliminar barreras a relaciones económicas y comerciales entre países.

Sin embargo, en este sentido ha de manifestarse otro fin concreto que en los últimos años ha cogido fuerza en relación con los CDI como es el tratar de evitar situaciones de fraude o evasión fiscal mediante la cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados firmantes de los mismos. En esta línea, destaca el intercambio de información entre Estados como técnica para prevenir dichas situaciones, donde no solo es frecuente requerimientos de intercambio de información entre administraciones tributarias de diferentes Estados para controlar la tributación de rentas transfronterizas, sino que las mismas van más allá en su actividad de control a través del intercambio automático de esa información. Así, en relación con los CDI, destaca la creciente inclusión de cláusulas antiabuso y sistemas de intercambio de información, a fin de evitar que estos se utilicen indebidamente para evadir obligaciones tributarias.

Asimismo, cabría hablar de los fines de los CDI desde un punto de vista gubernamental, en donde destacarían además de los mencionados, la eliminación de la tributación discriminatoria o el justo reparto de los ingresos fiscales entre Estados.

En conclusión, podemos resumir los fines concretos de los CDI en los siguientes puntos:⁶

- La eliminación de la doble imposición internacional.
- La protección de las inversiones de los no residentes.
- La protección de la seguridad jurídica en dichas inversiones.
- La protección del principio de no discriminación.

⁶ F. SERRANO ANTÓN, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional", ob. cit., pág. 299.

-Evitar posibles situaciones de fraude o evasión fiscal.

2.5 Mecanismos de coordinación para evitar la doble imposición

En este apartado se examinarán los diversos mecanismos específicos aplicables a la hora de tratar de eliminar, o al menos minorar, los efectos de la doble imposición. Estos, ya sean aplicados en virtud de la legislación interna de un Estado o del contenido de un CDI bilateral o multilateral, permiten articular la forma de distribuir el derecho a recaudar las rentas entre el Estado en el cual dicha renta es originada y el Estado al que la misma es destinada y son, fundamentalmente, el método de exención y el de imputación.

2.5.1 El método de exención

Este mecanismo consigue evitar los problemas originados por la existencia de soberanía para exigir una deuda tributaria en al menos dos Estados mediante la exención, aplicada sobre el hecho imponible que justifica la existencia del tributo a satisfacer, en uno de los Estados.

De esta manera, este método requiere necesariamente para su aplicación de un consenso internacional para fijar en qué supuestos cabe su aplicación.

Como norma general, diremos que beneficia claramente al país de la fuente, ya que será este quien pueda recaudar la deuda tributaria que correspondiera de una manera íntegra. Por lo tanto, es el país de residencia del beneficiario el que habitualmente aplica la exención y correlativamente espera que se aplique de igual manera, pero en sentido inverso, en aquellas situaciones donde este último sea considerado el país de la fuente.⁷ Sin embargo, igualmente cabe la posibilidad de que internamente o mediante convenio se establezca que la exención sea aplicada en el país de la fuente, donde hablaremos en esas situaciones de exención en el origen.

⁷J.J. RUBIO GUERRERO, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, pág. 53.

Dentro del método de exención es posible diferenciar, fundamentalmente, las dos modalidades a las que se pasa a hacer referencia. La primera de ellas consiste en una exención integral, la cual no solo va a suponer la no tributación de la renta en uno de los Estados, sino además la correspondiente reducción del tipo de gravamen respecto de las rentas no exentas que el obligado tributario tuviera que satisfacer. Por lo tanto, esta situación sería especialmente beneficiosa para dicho obligado tributario ya que, por un lado, vería solucionado el problema de la doble imposición, y por el otro, vería como esas rentas no son tenidas en cuenta a la hora de aplicar el tipo de gravamen respecto al resto de las rentas no exentas, por lo que finalmente acabará pagando una cuantía diferencialmente inferior por la aplicación de la exención.⁸

Para explicar la exención integral con un ejemplo⁹, podemos suponer dos países: el de origen: A, y el país de residencia; B, donde se aplique la exención en el país de residencia, es decir, donde nos encontremos con una exención en destino. Suponemos igualmente que la renta generada en el país de origen, y por lo tanto la base imponible, es de 1 millón de unidades monetarias, mientras que en el país de residencia es de 5 millones de unidades monetarias. Por último, suponemos que, en el país de origen, el tipo impositivo aplicable para rentas de esa base imponible es del 15%, mientras que en país B es del 15% en rentas hasta 4 millones, del 20% en rentas entre 4 y 5 millones y del 30% en rentas superiores a millones de unidades monetarias.

En el país A, la deuda tributaria sería la siguiente:

$$BI= 1.000.000$$

$$CT= 1.000.000 \times 0,15= 150.000 \text{ ud. Monetarias.}$$

Mientras que en el país B podemos observar que:

$$CT(I)= 4.000.000 \times 0,15= 600.000$$

⁸ F. SERRANO ANTÓN, "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación", *Fiscalidad Internacional*, CEF, 2013, pág. 367.

⁹ J.J. RUBIO GUERRERO, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", ob. cit., pág. 58 a 61.

$$CT (II) = 1.000.000 \times 0,2 = 200.000$$

$$CT = 600.000 + 200.000 = 800.000$$

Por lo tanto, podemos ver a continuación que no solo se conseguiría mediante el mecanismo de la exención íntegra (en este caso en el país de residencia) evitar la doble imposición, sino que además se conseguiría que en el país B se tributase por las rentas no exentas a un tipo impositivo menor al no incluirse dichas rentas mediante la siguiente operación:

$$TME = 800.000 / 5.000.000 = 0,16.$$

Y la deuda devengada total en el país B sería:

$$5.000.000 \times 0,16 = 800.000$$

En cuanto a la segunda de las modalidades del método de exención, la misma es la llamada exención con progresividad. Esta modalidad es en la práctica más utilizada que la anterior, precisamente por la diferencia fundamental que guarda con la exención integral, y es la no tenencia en cuenta de la exención en la determinación del tipo de gravamen respecto a las rentas no exentas. De esta manera, se consigue el objetivo de paliar los efectos que se deriven de la doble imposición, pero se acierta más a la hora de gravar la verdadera capacidad económica del contribuyente al no prever esa disminución del tipo de gravamen aplicable sobre las rentas no exentas.¹⁰

Siguiendo con el ejemplo y con los datos¹¹ que se han expuesto anteriormente, vemos que la exención con progresividad tendría como consecuencia una idéntica deuda tributaria en el país de origen, ya que, si tomamos en consideración una BI de 1.000.000 de unidades monetarias y aplicamos el tipo impositivo del 15% previsto en la legislación interna del

¹⁰ F. SERRANO ANTÓN, "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación", ob. cit., pág. 369.

¹¹ J.J. RUBIO GUERRERO, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", ob. cit., pág. 58 a 61.

país A, ascendería igual que antes al total de 150.000 unidades monetarias.

Sin embargo, la diferencia apreciable se observa en el país B, donde para calcular el tipo impositivo no solo tendríamos en cuenta las 800.000 unidades monetarias (600.000 + 200.000) sino además tendríamos que considerar el 1.000.000 de unidades monetarias generadas en el país A y aplicarle el 30% previsto para las mismas:

$$1.000.000 \times 0,30 = 300.000$$

$$CT = 600.000 + 200.000 + 300.000 = 1.100.000$$

$$TME = 1.100.000 / 6.000.000 = 0,1833$$

Y la deuda devengada total en el país B sería más alta en este caso:

$$5.000.000 \times 0,1833 = 916.667.$$

2.5.2 El método de imputación o crédito fiscal

Este método consiste en otro mecanismo para evitar la doble imposición de una misma manifestación de riqueza en más de un Estado. Se articula bajo el concepto general de que el residente en cuanto al patrimonio poseído o renta generada en otro Estado podrá deducirse en el país de residencia el importe que haya satisfecho en el país de la fuente.

Por su parte, existen otras dos modalidades básicas en este método de imputación. La primera de ellas es la que obedece al nombre de imputación plena y se refiere precisamente a que el crédito fiscal resultante de aplicar este método se traduce en que la totalidad del impuesto satisfecho en el país de la fuente se deduce de la deuda tributaria en el país de residencia.

Para entenderlo con un ejemplo, suponemos de nuevo un país A, en el que un contribuyente ha generado una renta de 10 unidades monetarias y en el que se aplica para las mismas un tipo impositivo del 20%, y un país de residencia B donde se ha generado una renta antes de impuestos de 50 unidades monetarias y en el que se aplica un tipo impositivo del 30%.

En el país A, la cuantía tributaria ascendería a:

$$BI = 10$$

$$CT = 10 \times 0,2 = 2 \text{ unidades monetarias}$$

Por su parte, en el país B sería la siguiente:

$$BI = 50$$

$$CT = 50 \times 0,3 = 15 - 2 = 13.$$

Junto a la llamada imputación plena, existe otra modalidad llamada imputación fiscal con tope máximo, que difiere de la anterior en que la parte que se va a deducir no puede ser mayor que la parte del impuesto en el país de residencia que resultase antes de aplicar la propia deducción. Por lo tanto, la deducción de la cuota será la menor entre el tributo que haya sido satisfecho en el país de la fuente y el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen del país de residencia que correspondiera antes de la deducción sobre la base imponible gravada en el país de la fuente.¹²

De esta manera, si continuamos con el ejemplo anteriormente descrito, vemos que la cantidad deducida correspondería al menor de

-La deuda tributaria en el país de la fuente: 2 ud. Monetarias.

-El resultado de aplicar sobre la BI del país de la fuente el tipo medio

del país de residencia: $10 \times 0,3 = 3$

-Y la deuda tributaria total en el país de residencia: $50 \times 0,3 = 15 - 2 = 13$

Por lo tanto, en esta situación no se observarían diferencias entre ambas modalidades, pues en las dos la deuda tributaria ascendería a 2 unidades monetarias en el país de la fuente y a 13 unidades monetarias

¹² J.J. RUBIO GUERRERO, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", ob. cit., pág. 55

en el país de residencia. Sin embargo, si imaginásemos que el resultado de aplicar sobre la base imponible del país de la fuente el tipo medio del país de residencia fuera de 1 unidad monetaria en vez de 3 unidades monetarias, las diferencias serían importantes ya que la deuda tributaria total en el país de residencia sería la siguiente:

$$50 \times 0,3 = 15 - 1 = 14.$$

Como se aprecia, el importe de la deducción en este supuesto sería menor y la obligación tributaria resultante en el país de residencia mayor. Gran parte de la doctrina defiende esta segunda modalidad de crédito fiscal con tope máximo frente a la modalidad de crédito fiscal pleno por entender que manifiesta de una mejor forma la capacidad económica del contribuyente.

2.5.3 El método de deducción

Por último, conviene igualmente mencionar el método de deducción como un mecanismo para hacer frente al problema de la doble imposición internacional. A pesar de que este no sea tan eficaz como los dos anteriores métodos debido a que supone una compensación no por el impuesto satisfecho en el extranjero sino por una parte proporcional del mismo, resulta aun así un mecanismo que merece ser mencionado en este trabajo.

Este consiste en una deducción sobre la base imponible del impuesto en el país de residencia. Por lo tanto, aunque tenga una concepción bastante similar al que se ha explicado para el método de la imputación, la diferencia se encuentra precisamente en que la correspondiente deducción no es aplicada sobre la cuota tributaria, sino sobre la base imponible.¹³

Para mayor detalle, podemos ver con otro ejemplo la sistemática del método de deducción donde de nuevo suponemos un país A, en el

¹³ J.J. RUBIO GUERRERO, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", *ob. cit.*, pág. 57

que un contribuyente ha generado una renta de 10 unidades monetarias y en el que se aplica para las mismas un tipo impositivo del 20%, y un país de residencia B donde se ha generado una renta antes de impuestos de 50 unidades monetarias y en el que se aplica un tipo impositivo del 30%.

En el país A:

$$BI = 10$$

$$CT = 10 \times 0,2 = 20$$

En el país B:

$$BI = 50 + 10 - 20 = 40$$

$$CT = 40 \times 0,3 = 12$$

2.6 Introducción a los Modelos de Convenio

En este caso, se tratará de realizar una breve pero sólida introducción de los Modelos de Convenio de tal manera que pueda servir como una forma de contextualizar los próximos puntos del trabajo relacionados principalmente con el análisis del Modelo de Convenio de la OCDE.

Los Modelos de Convenio tuvieron su origen como una forma útil y práctica de proporcionar una guía base a los Estados a la hora de elaborar y ratificar Convenios de Doble Imposición de carácter bilateral, de tal manera que estos Modelos fueran comúnmente aceptados como tales.

De esta manera, los Modelos tratan de ofrecer la distribución de la carga tributaria entre dos Estados firmantes de un CDI de tal manera que, o bien se establece una fórmula de tributación exclusiva en favor de uno de los Estados, o bien se propone una regla de tributación compartida.¹⁴

La primera de las reglas indicadas puede calificarse de más sencilla de entender, ya que en esas situaciones solo uno de los Estados tendrá

¹⁴. J. GARDE GARDE, "Los convenios de doble imposición. Modelos, fines estructura e interpretación", *Manual de Fiscalidad Internacional: Volumen 1*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, pág. 260.

la potestad para gravar una determinada renta o patrimonio, pero, además, normalmente suelen ser más eficaces a la hora de eliminar posibles supuestos de doble imposición, ya que desde el inicio quedará claro cuál de los dos correspondientes Estados deberá exigir la satisfacción de la deuda tributaria a un determinado contribuyente por una determinada manifestación de renta o patrimonio.

Por su parte, la segunda de las opciones supone el otorgamiento para gravar la correspondiente manifestación de riqueza a ambos Estados, por lo que podemos afirmar que se trata de una forma menos eficaz o por lo menos no tan ágil a la hora de eliminar determinados supuestos de doble imposición, ya que necesariamente requerirá la actuación de uno de los Estados, concretamente aquel que corresponda atendiendo al criterio de residencia, para proceder a la eliminación de la doble imposición.¹⁵

Por último, es preceptivo a la hora de introducir los Modelos de Convenio el mencionar y diferenciar los dos¹⁶ más relevantes, como son, el Modelo de Convenio de la OCDE, sobre el cual versa el siguiente apartado del trabajo, y el Modelo de Convenio de la ONU. En los mismos, a pesar de presentar similitudes en la mayoría de los puntos relacionados tanto con su estructura como con su contenido, se ponen de manifiesto diferencias importantes.

En este sentido, quizás la diferencia más relevante se dé precisamente en la fórmula a través de la cual se procede al reparto de potestades tributarias entre Estados, puesto que mientras que el Modelo de la OCDE tiende a inclinarse por el criterio de residencia, el Modelo de Convenio de la ONU enfoca más esta problemática hacia el Estado de la fuente. Esta diferencia puede obedecer a que aquel está más preparado para supuestos de doble imposición entre países desarrollados, mientras

¹⁵ M. del PRADO MONTROYA LÓPEZ, “Los convenios para evitar la doble imposición internacional”, *ob. cit.*, págs. 41 y 42.

¹⁶ J.C. PEDROSA LÓPEZ: El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y comunidad andina. “*Actualidad Jurídica Iberoamericana*”, núm. 3, agosto 2015, págs. 701-716.

que este último será más útil para supuestos que se puedan dar entre un país desarrollado y otro que aún se encuentra en proceso de convertirse en ello.

Por otra parte, a lo largo de ambos Modelos se dan igualmente otra serie de diferencias como puede ser en cuanto al concepto de establecimiento permanente, porque mientras que en MC OCDE se entiende en el ámbito de la construcción, instalación y montaje que es necesario un plazo superior a 12 meses, en el MC de la ONU dicho plazo es rebajado a 6 meses.

Sin embargo, a pesar de estas diferencias, son mayores las similitudes que existen entre ambos modelos tanto en cuanto a su estructura y redacción como a su contenido y formas de repartir las potestades tributarias entre Estados.

3.- ANÁLISIS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

El modelo de la OCDE es especialmente remarcable en cuanto al estudio de los Modelos de Convenio ya que este sirve de base para otros promulgados con posterioridad. Dicho modelo está conformado por un total de 32 artículos agrupados en 7 capítulos que abordan desde su ámbito de aplicación hasta definiciones, métodos de eliminación de la doble imposición o imposición de la renta y del patrimonio.

3.1 Introducción histórica del Modelo de Convenio de la OCDE

Desde finales del siglo XIX, los Estados han tratado de buscar alternativas sobre cómo se podría abordar la eliminación de la doble imposición por los graves perjuicios que se han puesto de manifiesto anteriormente.

Inicialmente, países aliados trataron de celebrar por su cuenta Convenios de carácter bilateral entre ellos, pero muy pronto los Estados

se dieron cuenta de la necesidad de establecer un marco común que sirviera de base para la creación de este particular tipo de tratados internacionales. Sin embargo, en estos inicios surgieron una pluralidad de problemas debidos a las diferentes visiones y objetivos en materia de política económica internacional entre los diferentes Estados impulsores del mismo.

A este respecto, resulta oportuno centrarse en el momento histórico inmediatamente posterior a la finalización de la Primera Guerra Mundial. En ese momento, se empieza a producir un gran desarrollo industrial que era muy necesario en todo el mundo tras la catastrófica contienda bélica. Pero este desarrollo industrial, se empezó a ver limitado por la aparición de un problema que entorpecía las relaciones comerciales entre países: el supuesto de la doble imposición.

Ante esta situación, ha de ser destacado el hito protagonizado por la Sociedad de Naciones que permitió, por un lado, la validez de los CDI ratificados hasta el momento y, por otro lado, empezó a tratar de formular un Modelo de Convenio que sirviera como punto de partida para la elaboración de CDI posteriores.

No es hasta 1943, cuando podemos hablar propiamente de un Modelo de Convenio con el llamado Modelo de México, formado por los representantes de América Latina, que tenía su fundamento en tratar de eliminar la doble imposición como un factor elemental ante el desarrollo de la Segunda Guerra Mundial. De igual manera, es destable el Modelo de Londres de 1946, donde ya cuenta con la participación de los países industrializados. Sin embargo, ambos Modelos contaban con el mismo problema: su falta de aceptación unánime.

Ante esta situación, entra en escena la OECE- antecesor de la OCDE hasta que se produjo la entrada de EE. UU y Canadá- que creó el Comité de Asuntos Fiscales en 1956 *“con la finalidad de eliminar la doble imposición y que fuese aceptado por todos los Estados miembros”*. Por fin, en 1963 se presentó el Modelo de la OCDE con el fin de que sirviese de modelo para la elaboración de los CDI, donde se introdujo la posibilidad

de que se incluyeran comentarios por parte de aquellos Estados miembros que no estuvieran de acuerdo con algún apartado.

Así, las premisas fundamentales sobre las que pasa a conformarse el Modelo de Convenio de la OCDE son, por una parte, que el país de la residencia procedería, bien mediante el método de imputación o bien mediante el método de exención, a eliminar la problemática de la doble imposición y, por otra parte, que sería el país de la fuente el que correlativamente procedería a reducir su poder tributario en relación con la fuente y los tipos de gravamen que se aplicarían como retención.¹⁷

Sin embargo, resulta preceptivo a la hora de hablar de esta introducción histórica mencionar las diferentes versiones que se han ido produciendo sobre la versión original, la cual se limitaba a evitar la doble imposición jurídica internacional.

A partir de la revisión de 1977 se refuerzan los comentarios explicativos, esenciales a la hora de interpretar el convenio. Pero no es hasta la revisión de 1992 cuando el modelo se volvió más dinámico y se empezó a actualizar periódicamente. En esta revisión se empieza por primera vez a debatir e introducir, aunque aún de forma limitada, del intercambio de información entre Estados para prevenir posibles utilidades de los CDI con fines fraudulentos. Desde dicha revisión, las actualizaciones fueron cada vez más frecuentes.

Por último, conviene igualmente destacar una reforma reciente que tiene una gran relevancia, como es la sufrida por el Modelo de Convenio en 2017. Esta se realizó principalmente con el objetivo de alinear el Modelo con las notas esenciales del Proyecto BEPS, que se tratará específicamente más adelante.

¹⁷ F. SERRANO ANTÓN, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional”, ob.cit., pág. 283.

3.2 Estructura del Modelo de Convenio de la OCDE y su ámbito de aplicación

Como hemos puesto de manifiesto, se estructura en un total de siete capítulos, conformados por 32 artículos.¹⁸

El ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE se encuentra definido en sus dos primeros artículos. De esta manera, en el artículo primero se definen quiénes serán las personas a las que les va a resultar de aplicación el contenido del Convenio, entendidas estas como aquellas residentes de uno o de ambos Estados que suscriban un determinado CDI. “Si bien muchos de los convenios suscritos en la primera mitad del siglo XX se aplicaban a los “ciudadanos” de los Estados contratantes, los convenios concluidos con posterioridad se aplican normalmente a los “residentes” de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad”.

Por lo tanto, se pone de manifiesto en este precepto la limitación del ámbito del Modelo de Convenio desde el punto de vista subjetivo. En este sentido, se recalca que se utilizará el concepto de la residencia y no de la ciudadanía, como se venía haciendo en los primeros CDI del siglo XX, que necesariamente va a implicar el estudio de la residencia fiscal y del establecimiento permanente para poder determinar correctamente el ámbito de aplicación del Modelo de Convenio desde el punto de vista subjetivo. Este estudio será realizado en los siguientes apartados del trabajo. Sin embargo, conviene aclarar que la residencia fiscal del contribuyente no solo será tomada en cuenta a partir del contenido del Modelo de Convenio, sino que también deberá ser examinada en virtud del contenido de las legislaciones internas de ambos Estados Contratantes.

Por su parte, el artículo segundo se encarga de la delimitación del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio desde el punto de vista

¹⁸ J. GARDE GARDE, “Los convenios de doble imposición. Modelos, fines estructura e interpretación”, ob.cit., pág. 262.

objetivo, y, por lo tanto, trata de definir qué impuestos concretos se entienden comprendidos.

En este sentido, se trata de impuestos directos a pesar de que el propio Modelo trate de evitar esa denominación,¹⁹ resultando aplicable, según se dispone, a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio que sean exigibles por cada uno de los Estados. En este sentido, se consigue que en el ámbito de aplicación desde el punto de vista objetivo quede comprendido igualmente aquellas situaciones donde el tributo venga a ser exigido por alguna de las subdivisiones políticas de alguno de los Estados (en el caso de España, por ejemplo, podríamos hablar de aquellos tributos cedidos a las Comunidades Autónomas). Esto persigue la finalidad fundamental de tratar de evitar la necesidad de firmar nuevos Convenios entre los Estados cada vez que la legislación interna de alguno de ellos sea modificada en cuanto a qué Administración concreta del mismo venga a ostentar la potestad tributaria en cada caso.

Tal y como se ha manifestado anteriormente, el Modelo de Convenio cuenta con un ámbito de permanencia y extensión en el tiempo. Ello también se aprecia en el estudio del ámbito objetivo, ya que el Modelo de Convenio prevé la posibilidad de que efectivamente en el mismo quepa incluir otros impuestos que puedan considerarse análogos o de una naturaleza similar a los establecidos en su momento que sean creados por algunos de los Estados con posterioridad a ese momento. Desde este punto de vista, se exige a dichos Estados que comuniquen las modificaciones que se vayan produciendo a lo largo del tiempo en sus sistemas fiscales y que puedan afectar al ámbito de aplicación desde el punto de vista objetivo del convenio.

De esta manera, podemos pasar a analizar cada uno de los artículos que regulan lo que el Modelo de Convenio va a entender como renta y como patrimonio.²⁰

¹⁹J. GARDE GARDE, “Los convenios de doble imposición. Modelos, fines estructura e interpretación”, ob. cit. pág. 263.

²⁰J. GARDE GARDE, “Los convenios de doble imposición. Modelos, fines estructura e interpretación”, ob. cit. pág. 267-276.

El Modelo entiende como rentas, en primer lugar, a las rentas inmobiliarias en el artículo 6. En este sentido, el Modelo entiende que para poder acotar el término propiedad inmobiliaria habrá que acudir a la normativa interna del Estado donde esté situada y que dichas rentas no solo están comprendidas entre las que supongan un uso propio, sino también que sean obtenidas de cualquier otra forma de explotación, como puede ser el arrendamiento. España, por su parte, en los comentarios, pone de manifiesto que se reserva el derecho a gravar las rentas obtenidas del disfrute de bienes inmuebles también cuando dichas rentas provengan de la tenencia de acciones o participaciones en una sociedad que ostente dicha propiedad inmueble.

En el artículo 7, el Modelo entiende también como renta los beneficios empresariales, es decir, aquellos que provengan de actividades económicas. De esta manera, si un determinado agente y en concreto una entidad de un Estado realiza una actividad económica en otro Estado mediante un determinado establecimiento permanente, deberá tributar en ambos Estados por los beneficios obtenidos y reflejados en su cuenta de pérdidas y ganancias contable. Sin embargo, esto podría originar un supuesto de doble imposición si se compeliere a dicha entidad a tributar de igual manera por la totalidad de los beneficios obtenidos en ambos Estados. Por ello, el Modelo de Convenio viene a resolver que en el otro Estado sólo deberá tributar por los beneficios que se deriven de dicho establecimiento permanente. Por su parte, en el caso de que la actividad económica en el otro Estado distinto del de la residencia se realice sin la intervención de un establecimiento permanente, se debe entender que la entidad solo deberá de tributar por sus beneficios en el Estado donde se encuentre su residencia fiscal.

Sin embargo, a estos efectos es importante tener en cuenta el contenido del artículo 9 del Modelo de Convenio, porque entre aquellas entidades que tienen diferentes filiales en diferentes países podríamos hablar de situaciones donde los beneficios que obtienen estas últimas sufren una distorsión con respecto a la situación en la que dicha filial hubiera actuado en una situación de plena competencia sin la “ayuda” de

la entidad matriz. Por lo tanto, en estas situaciones se tendrán que realizar los correspondientes ajustes fiscales a la hora de determinar esos beneficios, para lo cual habría que atender a los comentarios al artículo “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones públicas” donde se plasman los principios internacionalmente aceptados en estas situaciones, y que se abordarán en este trabajo posteriormente.

Por su parte, el artículo 8 considera igualmente como renta a aquellos beneficios que provengan del tráfico internacional a través de la explotación de buques o aeronaves, siempre y cuando no deba ser de aplicación el contenido del artículo 7, referido al concepto del establecimiento permanente. En este sentido, dichos beneficios procedentes de la explotación de aeronaves o buques en el ámbito del tráfico internacional serán gravados por Estado del que sea residente el sujeto o entidad.²¹

Siguiendo con el análisis del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio desde el punto de vista objetivo, se debe proseguir con el estudio del artículo 10 del mismo, referido a los dividendos. A este respecto, el propio precepto define los dividendos como aquellas rentas procedentes de acciones o bonos, así como todas aquellas que venga a incluir en su legislación interna el Estado pagador, siempre que no sea de aplicación el artículo 7 referido al establecimiento permanente. Así, cuando la renta gravada consista en dividendos, ambos Estados tendrán la potestad tributaria para gravar dicha manifestación de renta, sin perjuicio de que el Estado donde reside la entidad pagadora, deberá limitar la tributación a un tipo del 5% del importe bruto de los rendimientos si el beneficiario efectivo es una sociedad residente en otro país y tiene una participación sustancial en la entidad (25%) o al 15% en caso contrario.

²¹ H.A. PERLA MÉNDEZ, “Estándares del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” *El modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE*, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2024, pág. 221.

El artículo 11 del Modelo de Convenio se ocupa de las rentas obtenidas por los intereses. Este entiende a los mismos de una forma acotada, al contrario que sucedía con los dividendos, como aquellos que se derivan de rentas de crédito, de valores públicos o de bonos u obligaciones. Para esta categoría de renta, establece que la potestad tributaria es compartida entre ambos Estados, si bien el Estado de la fuente no podrá exigir más del 10% si el beneficiario efectivo es residente en otro Estado diferente.

El artículo 12 del Modelo se encarga de regular el gravamen de cánones o regalías internaciones, lo que abarca los pagos por el uso de patentes, derechos de autor, marcas, diseños u otros elementos análogos. Fundamentalmente se establece el criterio de que será el país de residencia del beneficiario de los cánones el que tenta la potestad tributaria de gravar dichas rentas.

Resulta igualmente relevante a estos efectos el artículo 13 del Modelo del Convenio, que se refiere a aquellas rentas derivadas de ganancias de capital. A diferencia de las anteriores obtenciones de renta, no se da una definición concreta de qué se considera como ganancia de capital. Por ello, debemos entender que, si se tratasen de ganancias inmobiliarias, debería ser aplicable el contenido del artículo 6, mientras que si dicha ganancia proviene de la enajenación de buques o aeronaves deberíamos atender al contenido del artículo 8. Pero, como norma general, es posible entender que, si se trata de una ganancia obtenida de cualquier otro tipo de bien o de situación de las que hemos explicado hasta ahora, la potestad tributaria para gravar dicha ganancia corresponde en exclusiva al Estado en el que se encuentre la residencia del sujeto.

Por su parte, el artículo 14 regula las cuestiones relativas a los servicios profesionales independientes. Sin embargo, debido a la confusión que suscitaba la interpretación de este precepto, se acordó su supresión en el año 2000. A partir de entonces, se entiende que para la tributación de servicios profesionales independientes serán aplicables análogamente los artículos 5 y 7, de tal manera que su tributación se hará

de una manera similar a lo explicado para el ámbito de los beneficios empresariales.

El artículo 15 se encarga de lo relativo a las rentas del trabajo, es decir, aquellas que no derivan de la realización de un trabajo por cuenta propia, sino de un trabajo dependiente. En dicho precepto, se establece la norma general de que la tributación se hará en aquel Estado donde sea realizado el trabajo, con independencia del momento en el que el mismo sea remunerado. Sin perjuicio de este precepto general, en la práctica pueden ponerse de manifiesto situaciones donde el trabajador realice su función en un Estado diferente a aquel en el que se encuentra su residencia. En estas situaciones, siempre que el empleador que paga la remuneración no sea residente en el Estado en el que se está realizando el trabajo y que el trabajador no permanezca en el otro Estado más de 183 días, la tributación por las rentas del trabajo procederá a realizarse de una manera exclusiva en Estado de residencia del trabajador.

Por su parte, el artículo 16 del Modelo, referido a las remuneraciones en calidad de consejeros, contiene una regla especial a consecuencia de las particularidades que presentan estas rentas debido a su movilidad, que supone una mayor facilidad de incurrir en supuestos de evasión y deslocalización.

El artículo 17 del Modelo se refiere a las rentas obtenidas por artistas y deportistas, que contiene como particularidad que las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad también pueden ser gravadas por el Estado donde se llevan a cabo dicha actividad. El resto de las rentas que obtengan esos artistas y deportistas, seguirán las normas habituales del Convenio.

El artículo 18 se encarga de regular las rentas obtenidas por pensiones, el artículo 19 las obtenidas por retribuciones públicas y el artículo 20 lo relativo a las pensiones.

Finalmente, para concluir con el ámbito de aplicación del Modelo del Convenio, en lo que al concepto de renta se refiere, es preciso hacer mención del artículo 21, el cual, tras completarse la forma de tributación

de rentas de artistas y deportistas, pensiones o retribuciones públicas en los preceptos anteriores, sirve como una cláusula de cierre sobre todas aquellas rentas sobre las cuales no se haya podido proceder a realizar una calificación concreta, como podría ser por ejemplo la renta derivada de un premio de lotería,²² las cuales, tributarán de una forma exclusiva en el Estado de residencia del sujeto.

Por último, conviene recordar que el ámbito de aplicación del Modelo del Convenio de la OCDE desde el punto de vista de objetivo no solo incluye a las rentas, tal y como se ha manifestado anteriormente, sino que a su vez también comprende la imposición del patrimonio.

En este sentido, el artículo 22 viene a establecer un sistema de imposición compartido entre ambos Estados en el caso de que estemos ante bienes inmuebles situados en otro Estado por parte del sujeto pasivo del impuesto o de bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente situados fuera de su Estado de residencia. Sin embargo, en el resto de los supuestos, la imposición sobre el patrimonio es atribuido con carácter exclusivo al Estado de la residencia del sujeto pasivo.

3.3 Definición de residencia fiscal y establecimiento permanente

Se pasa ahora a abordar las definiciones de residencia fiscal y de establecimiento permanente, ya que las mismas serán clave a la hora de delimitar, tal y como se ha manifestado en el apartado anterior, el ámbito de aplicación del convenio desde el punto de vista subjetivo, es decir, la forma en la que el Modelo de Convenio se aplica sobre los diferentes sujetos.

De esta manera, el artículo 4 del mismo especifica que *“el término residente de un Estado contratante significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en*

²²J. GARDE GARDE, “Los convenios de doble imposición. Modelos, fines estructura e interpretación”, ob. cit. pág. 267-276. pág. 276

*razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.*²³

Por lo tanto, el Convenio pone de manifiesto que será la legislación interna de cada Estado la que determine la forma de entender el concepto de residencia fiscal para cada caso. Desde este punto de vista, en el caso de la legislación española, el artículo 9 de la LIRPF viene a especificar que se entenderá que el contribuyente, cuando se trate de una persona física, tiene su residencia en territorio español atendiendo a tres criterios fundamentales:

- La permanencia habitual, donde se entenderá residente fiscal en España cuando permanezca durante más de ciento ochenta y tres días al año en dicho territorio. En este sentido, se incluirán igualmente las ausencias esporádicas.
- El núcleo de las actividades económicas, donde se entenderá que cuando este se encuentre en territorio español, la residencia fiscal del contribuyente, con carácter general, corresponderá al mismo.
- La residencia en España del cónyuge no separado y de los hijos menores del contribuyente.

De esta manera, dicho artículo 4 del Modelo de Convenio, en su apartado segundo, trata de solucionar los problemas de la residencia fiscal en aquellos casos donde, aplicando las legislaciones internas de ambos Estados, las dos consideren a un mismo sujeto como residente fiscal en su territorio.

Ante estas situaciones, se procederá a evitar la doble imposición de dicha persona física en primer lugar atendiendo al concepto de la vivienda permanente. Esta, no tiene por qué tratarse de una vivienda en concepto de propiedad, sino que a estos efectos bastará la posesión o disfrute de dicha vivienda.

En segundo lugar, para el caso de que el contribuyente ostentara una vivienda con ánimo de permanencia en ambos Estados se entenderá

²³H.A. PERLA MÉNDEZ, “Estándares del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” ob.cit., págs. 16 y ss.

aplicable supletoriamente el concepto del centro de intereses vitales. Este criterio, se refiere por lo tanto al territorio donde el contribuyente tenga sus principales relaciones profesionales, económicas, sociales o familiares como criterio para determinar la residencia de este.

En el caso de que este segundo criterio tampoco fuera aplicable, se tratará de delimitar cuál es el territorio donde viva “habitualmente”. Y, si diera la coincidencia de que dicho contribuyente pudiera ser considerado como habitante habitual de ambos Estados o de ninguno de ellos, será el concepto de nacionalidad el que finalmente decida el lugar de residencia habitual de dicho sujeto pasivo.

Finalmente, si tras la imposibilidad de establecer una primacía de los anteriores supuestos a la hora de delimitar dicha residencia habitual, y teniendo el contribuyente la doble nacionalidad de los Estados en cuestión, u otra nacionalidad completamente distinta a estas, se procederá a solucionar el conflicto mediante a los preceptos establecidos por el procedimiento amistoso que los dos Estados hubieran establecido en su correspondiente CDI.²⁴

Sin embargo, no se debe caer en el error de creer que este tema se encuentra totalmente zanjado y es ajeno a debate jurídico. Prueba de ello se pone de manifiesto en la respectiva jurisprudencia. Por ejemplo, en la STS 2735/2023 se debate si una certificación expedida por la Administración competente de EEUU es suficiente como medida de prueba para demostrar la residencia fiscal en dicho Estado. El TS manifiesta que un certificado emitido por una administración sí puede ser considerado como una prueba relevante para acreditar de una forma efectiva la residencia fiscal, pero sobre todo subraya que en estos supuestos se estará ante un auténtico conflicto de residencia y será de aplicación para resolver el mismo lo comprendido en el CEI que hayan suscrito.

²⁴ P.M. AGUILERA FERNÁNDEZ, *La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo en el modelo de convenio de la OCDE*, 2022, pág. 5

“1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.”

“2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.”

“3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable.”

En cualquier caso, es apreciable la complejidad y profundidad que se derivan del concepto de residencia fiscal, el cual, además, se encuentra en una constante evolución a partir desarrollo tecnológico actual.

Por su parte, en el caso de que estemos hablando de personas jurídicas, el artículo 8.1 de la LIS establece que dicha persona jurídica será considerada como residente fiscal en España cuando:

- Ésta se hubiese constituido conforme a las leyes españolas
- Tenga su domicilio social en territorio español
- Tenga la sede de dirección efectiva en territorio español

Sin embargo, para aquellas situaciones donde de nuevo, aparezca un conflicto atendiendo a la legislación interna de ambos Estados, en el que en los dos casos se atribuya la residencia fiscal a una determinada entidad, con carácter general la forma de proceder a eliminar la doble imposición se realizará a partir del vínculo de la sede de dirección efectiva.

A pesar de esta consideración general, en estos casos de conflicto con la residencia fiscal de una persona jurídica, será especialmente importante revisar detenidamente los criterios para solucionar el conflicto propuestos por el CDI que hubieran suscrito ambos Estados, ya que en él se podrá haber optado por un método de solución diferente a la vinculación de la sede de dirección efectiva, como podría ser el lugar de constitución de la entidad.²⁵

De nuevo, para el caso de que ni con todas estas premisas sea posible la determinación de la residencia fiscal de la persona jurídica en cuestión, se procederá a resolver el conflicto, mediante el acuerdo amistoso entre ambos Estados.

Junto al concepto de residencia fiscal, para la delimitación del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio desde el punto de vista subjetivo, resulta igualmente necesario el estudio del concepto del establecimiento permanente.

Este concepto aparece por primera vez en el derecho alemán hacia la mitad del siglo XIX. Así, a partir de dicho momento se aprecia la necesidad de adoptar una definición de este concepto de forma que fuera internacionalmente aceptada. En este sentido, cobra importancia el Proyecto de CDI de la Sociedad de Naciones de 1928. Durante todo este periodo de tiempo, la cláusula del establecimiento permanente se

²⁵N. CARMONA FERNÁNDEZ, “La fiscalidad de los No Residentes en España(I): elementos subjetivos”, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, pág. 444.

consolida notablemente y se llega a conseguir el objetivo de acuñar un concepto comúnmente aceptado.

En España, se aprecia por primera vez algo similar al término de establecimiento permanente en la reforma de la Contribución de Utilidades a partir de la Ley del 29 de diciembre de 1910, mediante la cual, se designa la sujeción de las personas jurídicas españolas y extranjeras, donde en ese segundo caso se requería que “realicen negocios en España”. En un momento ulterior, es remarcable el Texto Refundido de la Ley General del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1964, ya que supuso el pasar de hablar de “realización de negocios en España” a la denominación propiamente dicha de establecimiento permanente e igualmente, implicó el cambio del criterio de nacionalidad en estos supuestos, por el de sujeción principal de las sociedades al impuesto.²⁶

El Modelo de Convenio de la OCDE introduce el concepto de establecimiento permanente fundamentalmente en el artículo 5, donde habrá que también tener en consideración el artículo 7 del mismo, del que ya hemos hablado, a la hora de determinar los efectos de esta situación.

En cuanto a la estructura que utiliza el Modelo de Convenio de la OCDE a la hora de hablar del establecimiento permanente, lo divide en cuatro partes:

- El lugar fijo de negocios a través del que se realizan todos o algunos de los negocios.
- Lista de carácter ejemplificativa de lo que se puede entender como un establecimiento permanente.
- Los supuestos en los que no se establece la sujeción al concepto de establecimiento permanente.
- Las típicas ficciones de establecimiento permanente

²⁶ F. SERRANO ANTÓN, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, *Fiscalidad Internacional (1)*, CEF págs. 187 a 189.

Realmente la concepción de establecimiento permanente proviene del Derecho mercantil y se tratará básicamente de aquellas partes de la empresa que realizan sus correspondientes actividades mercantiles en distintas zonas geográficas, actuando como sucursales.

Desde el punto de vista fiscal se trata de un concepto esencial porque resulta determinante en el reparto de potestades tributarias entre los Estados en relación con las ganancias empresariales.

Lógicamente, esto supone un punto de discusión entre los mismos ya que afectará sustancialmente a sus ingresos fiscales. Por ello es tan importante llegar a una concepción común del concepto de establecimiento permanente, cuya existencia o no supondrá la tributación o no de rentas empresariales obtenidas por un no residente en un determinado Estado.

En esta dirección, se entiende generalmente que existirá establecimiento permanente cuando existan en un Estado diferente del que se encuentre la casa principal, o bien instalaciones permanentes o lugares de trabajo en las que se venga a realizar con carácter general cualquier tipo de actividad económica, o bien, la presencia habitual en otro Estado de un agente autorizado para actuar en nombre y por cuenta de un contribuyente que no sea residente.

De esta manera, tal y como enumera el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, el legislador ha tratado de dar una serie de ejemplos en los que se puede entender que existe establecimiento permanente:²⁷

- las sedes de dirección,
- las sucursales,
- las oficinas,
- las fábricas,

²⁷ A estos efectos, son remarcables una serie de diferencias con respecto a la legislación tributaria española como es que mientras que en MC OCDE se entiende que en ningún caso se entenderá como EP el uso de instalaciones cuya única finalidad es almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, en el TRLIRNR si se incluyen dentro del concepto de EP los almacenes o las tiendas.

- los talleres,
- los almacenes,
- las minas, canteras o pozos de gas o de petróleo
- una obra de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de los doce meses.

Sin embargo, es remarcable el carácter flexible y elástico de esta concepción de establecimiento permanente, ya que usualmente vendrá a incluir de igual manera cualquier instalación o activo que pueda tener la consideración de ser fijo o permanente.²⁸

Por otra parte, se recoge también en el Modelo de Convenio de la OCDE una delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente, que sirve para poner de manifiesto la importancia de los CDI, ya que esta delimitación negativa del establecimiento permanente no es exactamente igual que la que establece la legislación española.²⁹

Así, según el Modelo de Convenio, no tendrán la consideración de establecimiento permanente:

- La utilización de instalaciones con el fin único de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin único de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el fin único de que sean transformadas por otra empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el fin único de comprar de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.

²⁸N. CARMONA FERNÁNDEZ, “Fiscalidad del establecimiento permanente”, *Estudio sobre la Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2016, pág. 123.

²⁹ F. SERRANO ANTÓN, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, ob.cit., CEF, pág. 194.

- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados anteriores, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

3.4 Instrumentos para evitar la doble imposición

Nos centramos en el ámbito de ciertos mecanismos previstos para conseguir el objetivo fundamental de evitar la doble imposición internacional, centrando en este caso la atención en la forma en la que el Modelo de Convenio de la OCDE regula dichas cuestiones.

Anteriormente se han puesto de manifiesto las causas que originan los supuestos de doble imposición internacional, así como las perjudiciales consecuencias que esta circunstancia implica tanto para los contribuyentes como para la economía a nivel global.

Si realizamos este estudio desde el punto de vista de la fuente, podríamos apreciar tres tipos concretos de mecanismos para evitar la doble imposición internacional:³⁰

- A través de mecanismos previstos en la legislación interna de cada Estado.
- Mediante la estructura de los CDI bilaterales ratificados entre dos Estados.
- A través de convenios de carácter multilateral en la que una pluralidad de Estados trata de fijar normas de común aceptación con el fin de evitar la doble imposición de una misma renta o patrimonio.

En este sentido, debe ponerse de manifiesto que, en la práctica, resulta usual que las medidas de carácter unilateral para evitar la doble imposición, como es a través de la legislación interna de cada país, resultan muchas veces insuficientes para conseguir dicho fin. Ello se debe fundamentalmente a dos cuestiones. La primera es que dichos

³⁰ F. SERRANO ANTÓN, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional”, *Fiscalidad Internacional (1)*, CEF, 2013, pág. 274 a 275.

ordenamientos jurídico-tributarios internos de los Estados no siempre regulan o entienden este tipo de conceptos de una manera uniforme, por lo que dichas disparidades pueden llegar a originar diferencias insalvables atendiendo únicamente a dichas legislaciones internas; la segunda, se deriva del carácter incompleto de dichos ordenamientos internos de los Estados en estos supuestos de tratar de eliminar la doble imposición ya que normalmente estos vienen a regular una serie de supuestos, pero no son capaces de establecer por ellos solos un sistema eficaz a la hora de evitar que una misma manifestación de riqueza sea gravada en más de un Estado.

Por estas razones, podemos afirmar que, atendiendo a la fuente, la aplicación del contenido de los CDI resulta mucho más eficaz a la hora de eliminar la doble imposición internacional que la mera aplicación de las legislaciones internas.

Sin embargo, este apartado se centrará en el estudio de los métodos previstos en el Modelo de Convenio para dicho objetivo y que son fundamentalmente el método de exención (artículo 23A) y el método de imputación (artículo 23B).

El método de exención consiste en aquella situación donde, ante la existencia de un supuesto de doble imposición internacional, la correspondiente renta es gravada únicamente en uno de los Estados. Lo más habitual es que dicha exención recaiga sobre el país de residencia por una razón fundamental como es favorecer a aquellos Estados que impulsan la importación de capital proveniente de inversos extranjeros mediante este incentivo fiscal. Sin perjuicio de dicha afirmación, también sería válido el establecer que la exención del gravamen de la renta se dé atendiendo al criterio de la fuente.

Aplicando el primero de los criterios, se le reconoce al Estado de la fuente la potestad tributaria exclusiva para gravar la manifestación de renta, el cual puede aplicar dicha exención tanto de una forma íntegra como de una manera progresiva, donde en ambos casos la aplicación de la exención va a producirse sobre la base imponible a diferencia del

método de imputación o crédito fiscal que veremos a continuación, donde para evitar la doble imposición, el mecanismo es aplicado sobre la cuota.

Como se ha puesto de manifiesto, este mecanismo presenta importantes ventajas desde el punto de vista del comercio internacional, ya que situaría al inversor en Estados extranjeros en una situación de competencia prácticamente idéntica a la de los residentes en ese territorio.

A pesar de esa ventaja este mecanismo de la exención presenta igualmente una serie de desventajas que también han de ser tenidas cuenta, como son la dificultad para determinar el mínimo exento para aquellos residentes que obtengan rentas en el extranjero, el fomento que se produce mediante este método del supuesto de la repatriación de beneficios o el variado régimen de pérdidas en el Estado de residencia por inversores en otros países por parte de sus residentes.³¹

De esta manera, el Modelo de Convenio de la OCDE regula en el capítulo V de este las cuestiones relativas a la exención y la imputación o crédito fiscal. En lo relativo a la exención, propone un sistema idéntico al que acabamos de diseccionar en el artículo 23 A) del mismo, donde para aquellos Estados que quieran incluir este método como mecanismo para evitar la doble imposición establece el criterio general de que la exención se produzca en el Estado de la residencia, el cual puede optar por no considerar dichas rentas a la hora de determinar la deuda tributaria del contribuyente, en cuyo caso hablaríamos de una exención total, o tenerlas en cuenta a la hora de determinar el impuesto que se deriva del resto de sus rentas imponibles, en cuyo caso hablaríamos de exención con progresividad.³²

Por su parte, el método de imputación o crédito fiscal es aquel mecanismo para evitar la doble imposición internacional consistente en la concepción por parte del Estado de residencia del inversor en el extranjero del impuesto pagado en el Estado de la fuente como si este hubiera sido pagado en el mismo. Así, el único concepto conflictivo en el que hay que

³¹ F. SERRANO ANTÓN, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional", ob.cit., CEF, 2016, pág. 277.

³² M.J. GARDE GARDE, "Los Convenios de doble imposición: modelos, fines, estructura e interpretación", ob.cit., pág. 277.

fijarse a la hora de determinar la deuda tributaria es la diferencia en el tipo de gravamen establecido en ambos Estados: cuando este es mayor en el Estado de la fuente, el contribuyente no deberá tributar por dicha renta generada en el extranjero en su país de residencia; por el contrario, si el tipo de gravamen aplicado en el país de la fuente es inferior al establecido en el país de la residencia, el contribuyente deberá tributar en este último por el exceso que resulte de la aplicación de ambos supuestos.

En estas situaciones, hablaremos del concepto de *Full Credit* cuando en el correspondiente CDI entre dos Estados se haya acordado la deducción íntegra del impuesto pagado en Estado de la fuente, mientras que hablaremos de imputación ordinaria o *Ordinary Credit* cuando en el mismo se haya acordado que la deducción se practicará atendiendo a la cuantía que debería de haber sido satisfecha por el contribuyente en el caso de que la renta gravada hubiese sido obtenida en el correspondiente Estado de residencia.³³

Por lo tanto, podemos ver que al contrario que el método de exención, este mecanismo de imputación o crédito fiscal resulta realmente desincentivador de realizar inversiones en el extranjero al no permitirse la compensación completa de la carga fiscal satisfecha en el Estado de la fuente. De igual manera, si atendemos a los países en vía de desarrollo, si estas optasen por este método como mecanismo para evitar la doble imposición internacional, en la mayoría de los casos el inversor extranjero no vería mejorada su situación en términos de carga fiscal, sino que la ventaja solo se vería apreciada en la Administración tributaria del Estado de residencia.

A pesar de ello, el modelo de la OCDE realmente recomienda que en los CDI se utilice este método de imputación o crédito fiscal y que, en su caso, sea la legislación interna de cada Estado la que establezca los supuestos de exención. Ello se da por una razón fundamental como es el tratar de prever la situación más favorable para el contribuyente.

³³ F. SERRANO ANTÓN, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional”, ob.cit, pág. 279

De esta manera, si el CDI entre dos Estados estableciera como norma general la aplicación del mecanismo de exención y la legislación interna de alguno de los Estados previera la aplicación del mecanismo de imputación, el contenido del CDI primaría sobre dicha legislación interna ya que de esta manera se estaría favoreciendo al contribuyente. Por el contrario, si fuese el CDI el que estableciera el mecanismo de imputación, y la legislación interna el método de exención, como la situación más favorable para el contribuyente sería la aplicación del contenido de esta última, se entendería que prima sobre el contenido del CDI. Esto nos permite llegar a la conclusión de que estos cumplen el objetivo esencial de evitar la doble imposición. Sin embargo, eso no implica que la forma de proceder para la eliminación de la doble imposición internacional sea siempre la establecida en el CDI, ya que puede provocar una situación más desventajosa para el sujeto pasivo de un impuesto que la aplicación del ordenamiento interno de uno de los Estados.³⁴

Por otra parte, podemos poner de manifiesto otra serie de mecanismos para evitar la doble imposición que pueden llegar a corregir algunas de las desventajas manifestadas anteriormente.

Esencialmente, hablamos de las cláusulas *Tax Sparing*, las cuales tienen su finalidad fundamental en permitir la deducción del gravamen en un Estado que realmente no ha sido satisfecho en el otro Estado por haber en este último una bonificación o exención.

En España, atendiendo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se deriva la imposibilidad de emplear estas cláusulas *Tax Sparing* atendido al ordenamiento jurídico-tributario interno español. Por lo tanto, la única posibilidad de poder hacer uso de este tipo de cláusulas será en exclusiva cuando así lo prevea un CDI concreto.³⁵

³⁴ M.J. GARDE GARDE, "Los Convenios de doble imposición: modelos fines, estructuras e interpretación", ob. cit. pág. 277.

³⁵ M. A. COLLADO YURRITA, "Los criterios de sujeción de los ordenamientos tributarios", *Estudios sobre fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2005, pág. 106.

3.5 Reglas adicionales en el reparto de las potestades tributarias

En los apartados precedentes, se ha podido apreciar la forma en la que el Modelo de Convenio procede en los supuestos de doble imposición internacional al reparto de las potestades tributarias entre los diferentes Estados firmantes. El último capítulo del Modelo de Convenio, el capítulo VI, recoge una serie de reglas que permiten completar esta atribución de las potestades tributarias, asegurando el correcto funcionamiento de las Administraciones tributarias y la adecuada protección del contribuyente.

De esta manera, en primer lugar, ha de ser tenido en cuenta el artículo 24 que versa sobre el principio de no discriminación. Se trata de un precepto esencial a la hora de abordar la causa de la necesidad de eliminar o, en su caso, restringir la doble imposición internacional. Así, los preceptos y principios que hemos tratado hasta ahora encuentran su fundamento en la prohibición de un trato discriminatorio en materia fiscal a un contribuyente por motivos objetivos como puede ser la nacionalidad de este. Por lo tanto, este principio opera plenamente tanto para una persona física como para una persona jurídica o en su caso, un establecimiento permanente que opere y obtenga rentas en otro territorio, de manera que no se le puede dar un trato discriminatorio en comparación con los nacionales o residentes de ese Estado.

Sin embargo, este principio de no discriminación no debe ser entendido como un supuesto en el que siempre se le va a conceder al contribuyente el trato más favorable. Así, por ejemplo, si en virtud de un CDI se le reconocen ventajas o incentivos fiscales dentro de un Estado a los nacionales o residentes de otro territorio, los nacionales o residentes de un tercer Estado no tienen por qué poder beneficiarse igualmente de dichos incentivos fiscales, sin que ello suponga una vulneración del principio de no discriminación.³⁶

³⁶ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, “Modelo de Convenio sobre la renta y el patrimonio, versión abreviada, 2017, pág. 345.

Otra disposición especial de atribución de potestades tributarias de indudable importancia es la comprendida en el artículo 25, referida al denominado procedimiento amistoso.

Este consiste en un procedimiento aplicable a aquellos casos donde pueda existir conflicto o confusión en la aplicación de las normas de un determinado CDI. Se trata de un mecanismo ágil que no precisa de una intervención diplomática, sino que consiste en una relación directa y pacífica entre las Administraciones tributarias de dos Estados, de tal manera que se pueda llegar a un acuerdo amistoso con relación a la aplicación práctica de un contenido determinado de dicho CDI.

Por su parte, el apartado 5 del mismo artículo propone un mecanismo arbitral en el que se incluye a un tercer actor para solucionar dichos supuestos, previsto para aquellos casos en los que las Administraciones tributarias no han conseguido llegar a un acuerdo mediante el procedimiento amistoso en el plazo de dos años. Sin embargo, normalmente los Estados suelen ser reticentes a incluir en los CDI que ratifiquen con otros Estados estos mecanismos arbitrales por la desconfianza que les genera el introducir un agente externo que tenga fuerza para resolver estas cuestiones.³⁷

De igual manera, el artículo 26 incluye otro mecanismo de vital importancia a la hora de atribuir las potestades tributarias en materia internacional como es el intercambio de información. Este consiste en una fórmula que permite la cooperación entre ambos Estados para, de nuevo, tratar de solucionar aquellos casos controvertidos en la aplicación de un CDI.

En cuanto a los principios básicos de este intercambio, destaca que la información en cuestión puede versar sobre cualquier persona y sobre cualquier impuesto, siempre que aquella sea mantenida en una estricta confidencialidad y sin que se pueda producir la negación por parte de un Estado a suministrar la misma alegando falta de interés doméstico o

³⁷ M.J. GARDE GARDE, “Los Convenios de doble imposición: modelos, fines, estructura e interpretación”, ob.cit., pág. 280.

secreto bancario. Sin embargo, se establece un límite en cuanto a que un Estado no podrá revelar aquella información que sea contraria al orden público o sus normas internas administrativas.

Por último, resulta igualmente relevante para la atribución de potestades tributarias la asistencia en la recaudación a la que se refiere el artículo 27. Se trata de otro mecanismo de cooperación entre Administraciones tributarias que consiste en prestar ayuda a la hora de recaudar los impuestos que hayan sido devengados en otro Estado. Para que este mecanismo pueda ser utilizado, es preciso que el Estado que realiza la solicitud haya agotado previamente las vías internas existentes para tratar de recaudar la correspondiente deuda tributaria.

3.6 Los Comentarios del Modelo

Por último, no se puede hablar de la estructura y contenido del Modelo de Convenio de la OCDE sin mencionar las prerrogativas referidas a los comentarios.

Como se ha mencionado, este tiene un carácter consensual entre los diferentes Estados firmantes. Sin embargo, en ocasiones se produce precisamente una falta de dicho consenso en el articulado o en cuanto a la forma de proceder para con la interpretación de este. Por lo tanto, los comentarios son una forma eficaz de dejar constancia de las diferencias opiniones o posturas que mantienen los Estados firmantes con respecto a determinados artículos.

En otras ocasiones, los comentarios tendrán la finalidad de realizar una explicación histórica de la evolución de un artículo y de justificar las motivaciones que llevan a la redacción actual del mismo. En este sentido, estos cumplen la importante misión de dotar a cada precepto de una justificación teleológica con relación a la finalidad del artículo al que acompaña.

Otras veces, los comentarios permiten expandir la definición de conceptos que vienen a estar comprendidos en los artículos. Un ejemplo

claro es el que se da en el artículo 18 del Modelo³⁸. En este se establecen las cuestiones relativas a la tributación de las pensiones, pero no define concretamente qué se entiende como pensión a la luz del Modelo, por lo que los comentarios permiten completar el precepto mediante la definición de dicho concepto.

Por último, en otras ocasiones los comentarios tendrán la finalidad de desarrollar cuestiones que, a pesar de guardar una estrecha relación con el contenido de un artículo, no aparecen expresamente en el mismo. A estos efectos, podrían destacarse los siguientes puntos:³⁹

- Planes de pensiones cuando el pagador se encuentra desplazado: siguiendo con el ejemplo del artículo 18, en esta ocasión se establece una serie de consideraciones que indican la forma en la que los Estados deben de proceder en estas situaciones en donde el contribuyente se encargue de pagar una renta en vez de recibirla.

- Comercio electrónico: en relación con el artículo 5 referido al establecimiento permanente no se menciona en el mismo lo que se entiende como comercio electrónico a los ojos del Modelo de Convenio. De esta manera, los comentarios se encargan en este caso de desarrollar dicha concepción.

- Uso indebido de los convenios: en relación con el artículo 1, podemos ver otro ejemplo en el que los comentarios desarrollan conceptos que no son explicados concretamente en los artículos del Modelo. Así, en este caso los comentarios se encargan de poner de manifiesto cuándo se considera que se está realizando un uso indebido de las Convenios.

De esta manera, podemos ver que los comentarios son una parte fundamental de la estructura del Modelo de Convenio de la OCDE en cuanto permiten completar y desarrollar los conceptos que se derivan o relacionan con los artículos a los que acompañan.

³⁸ M.J. GARDE GARDE, “Los Convenios de doble imposición: modelos, fines, estructura e interpretación”, ob.cit., pág. 282.

³⁹ M.J. GARDE GARDE, “Los Convenios de doble imposición: modelos, fines, estructura e interpretación”, ob.cit., págs. 283 a 284.

4. LOS CDI EN EL CONTEXTO ESPAÑOL

En este apartado, una vez analizados los aspectos esenciales del Modelo de Convenio de la OCDE, se va a descender al examen de las cuestiones relacionadas con los CDI vigentes en nuestro ordenamiento jurídico, inspirados en el mencionado Modelo de Convenio.

4.1 Los CDI en el marco normativo español

Como se ha mencionado anteriormente, la existencia de este tipo especial de Tratados internacionales supone un reparto de las potestades tributarias de los Estados que lo suscriban.

En este sentido, ello puede suponer una serie de problemas en aquellas situaciones en las que específicamente se venga a invocar la aplicación de un CDI, por tres motivos fundamentales.⁴⁰ En primer lugar, se plantea el problema de si realmente nos encontramos en un supuesto recogido dentro del ámbito de aplicación de un CDI tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo que ya se ha abordado con anterioridad. En segundo lugar, porque se pueden producir conflictos derivados de la interpretación unilateral de alguno de los Estados respecto del contenido del CDI. Y, por último, porque de nuevo, los Estados pueden realizar una interpretación unilateral y diferente entre ellos de los procedimientos previstos en el CDI que hayan suscrito y del ámbito de aplicación de estos.

Ante estas situaciones, se debe recalcar otra vez que tanto lo relativo a los supuestos comprendidos dentro de su ámbito de aplicación como la interpretación de los preceptos comprendidos en su contenido se realizará conforme a las propias normas establecidas en el propio CDI. Ello se debe a su naturaleza jurídica, donde a partir del artículo 96 de la Constitución Española o del artículo 1.1 del Código Civil se evidencia la

⁴⁰C. GARCÍA DÍEZ, "Problemas Aplicativos de los Convenios de Doble Imposición ratificados por España en materia de Renta y Patrimonio", *Estudio sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, 2005, pág. 64.

primacía de los Tratados internacionales válidamente celebrados por España sobre la legislación interna.

Dicha primacía se pone de manifiesto igualmente en la legislación tributaria española, en el artículo 7.1 b) de la Ley General Tributaria, en el artículo 5 de la LIRPF o en el artículo 3 de la LIS.

De esta manera, podemos concluir que en todos aquellos supuestos donde la Administración tributaria española dude o entre en conflicto con otro Estado respecto de un precepto de un CDI, las normas y formas de proceder comprendidos en este primará en todos los casos sobre las legislaciones tributarias internas de los Estados, salvo que de la aplicación de estos se genere una situación más favorable para el contribuyente.

Sin embargo, el problema va más allá, pues es necesario a la hora de enlazar el estudio de la legislación tributaria española y de los CDI que España ha suscrito hasta el momento, el preguntarnos si las normas que se deriven de estos deben ser aplicadas de oficio por las autoridades nacionales internas o si por el contrario son de carácter dispositivo y requieren para su aplicación que sean invocadas en el seno de un procedimiento preestablecido.

Ante esta situación, el TEAC ya se ha pronunciado en diversas ocasiones alegando que efectivamente, las normas derivadas de un CDI internacional son de una aplicación imperativa, por lo que serán las Administraciones tributarias españolas las que tengan la *carga*⁴¹ de asegurar que se cumplen efectivamente las normas y prerrogativas recogidas en aquellos.

Pero a mayores, debemos subrayar que la interpretación de los términos utilizados en un CDI no puede realizarse atendiendo únicamente a la legislación fiscal interna de un Estado ya que aquellos términos son concebidos de una forma autónoma e independiente de esta. Esto

⁴¹ C. GARCÍA DÍEZ, "Problemas Aplicativos de los Convenios de Doble Imposición ratificados por España en materia de Renta y Patrimonio", ob.cit., pág. 71

encuentra su razón de ser precisamente en la necesidad (por las causas que se han mencionado) de eliminar la doble imposición internacional puesto que, el reconocer a los Estados la autonomía y capacidad de interpretar los CDI que suscriban conforme a su normativa tributaria interna, se podrían originar situaciones donde ambos Estados entendieran que deben gravar una determinada manifestación de riqueza, originando dicho fenómeno.

Por lo tanto, podemos concluir que cuando así proceda, deberán ser las autoridades gubernamentales competentes las que invoquen la aplicación de un CDI y que la interpretación de los términos y contenidos comprendidos en estos se hará conforme a los criterios y procedimientos establecidos en ellos mismos. De esta manera, se evita la discrecionalidad entre Estados a la hora de delimitar la tributación de esa renta o patrimonio, y solo cuando no exista un consenso en cuanto a la forma de aplicar el convenio a un supuesto en la práctica, se acudirá a los procedimientos especiales anteriormente mencionados, como puede ser el procedimiento amistoso, para resolver dicha cuestión.

4.2 Evolución histórica de los CDI suscritos por España

En la actualidad, como cualquier país desarrollado, España ha suscrito una pluralidad de CDI internacionales con otros Estados a fin de poder evitar situaciones con los mismos donde las relaciones comerciales se vieran mermadas o perjudicadas a consecuencia de supuestos de doble imposición.

De esta manera, las autoridades nacionales trataron de suscribir sus primeros CDI acomodándolos al Modelo de Convenio de la OCDE, donde a estos efectos destacan los suscritos con Francia en 1963 o con Alemania en 1966.

Posteriormente, se incrementó el número de CDI suscritos con España a partir de la entrada de esta en la Comunidad Económica Europea en 1986 a consecuencia de la mayor cantidad de relaciones

económicas internacionales que pasó a tener nuestro país en dicho momento.

En lo que a los últimos años se refiere, destacan en los CDI suscritos por España la implementación de las nuevas corrientes que se dan en el ámbito de la fiscalidad internacional, como es el proyecto BEPS y la utilización de los CDI como una forma de lucha contra la evasión fiscal, como veremos en los siguientes apartados del trabajo.

En la actualidad, España ha realizado este tipo de acuerdos con numerosos países, donde a pesar de la existencia de Modelos de Convenio, esta pluralidad de CDI presenta diferencias muy notorias entre sí, como es la no previsión de una cláusula de no discriminación en el convenio suscrito con Australia, o como es la previsión únicamente en relación con la renta y no con el patrimonio, como sucede con los CDI suscritos con Albania, Australia, Barbados, Corea del Sur, Irlanda, o Vietnam.

Para cerrar este apartado, es preciso hacer una siquiera breve referencia al Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, cuyo instrumento de ratificación se publicó en el BOE de 22 de diciembre de 2021 y cuya entrada en vigor en nuestro país se produjo el 1 de enero de 2022.

Este Convenio multilateral persigue, como de hecho ya ha ocurrido con varios de los convenios vigentes en España, actualizar los CDI y permitir a las jurisdicciones incorporar los resultados del Proyecto BEPS en sus Convenios vigentes sin necesidad de acudir a negociaciones bilaterales.

4.3 Relación de los CDI con la normativa de la Unión Europea

Lógicamente, al ser España un país comunitario, es preciso tener en cuenta las directrices, jurisprudencia y legislación incluidas en el derecho de la Unión Europea.

De esta manera, mientras que anteriormente se ha afirmado que la legislación interna de un Estado no puede primar sobre el contenido de un CDI válidamente suscrito con otro Estado, también ahora se puede afirmar que tampoco puede primar sobre la normativa de la Unión Europea. Esto no significa que los países comunitarios hayan cedido sus competencias fiscales a esta entidad supranacional, sino que sí que consienten, en su concepción de país comunitario, que esta puede armonizar la legislación tributaria internacional, de tal manera que en las relaciones comerciales intracomunitarias se pueda aplicar un criterio homogéneo también en el ámbito fiscal, tal y como señala el artículo 113 del TFUE.⁴²

Cuestión distinta es si las normas de la UE deben primar sobre las disposiciones de un CDI, lo que resulta sin duda controvertido. Prueba de ello, es manifiesta en el ATS 7132/2024 del 5 de junio de 2024 por el que se admite el recurso de casación planteado contra la decisión de negar la exención del artículo 14.1 del TRLIRNR (que transpone la Directiva de intereses y cánones 2003/49/CE) al considerar la empresa holandesa no era beneficiaria efectiva. En concreto, el TS admite el recurso de casación al considerar que sí existe interés casacional y formula como cuestión si la previsión contenida en un determinado CDI prevalece sobre una norma interna que es transposición de una directiva de la UE.

De esta manera, el TS deberá pronunciarse con respecto a la relación de los CDI con la normativa de la UE, para decidir si aquellos pueden ser aplicados en contra del Derecho comunitario o usarla para eludir las exigencias de una directiva europea.

5.- DESAFÍOS Y EVOLUCIÓN DE LOS CDI EN EL CONTEXTO ACTUAL

En este apartado, se tratará de delimitar cuales son los retos fundamentales a los que se enfrenta el Derecho tributario internacional en los próximos tiempos que implicará necesariamente la adaptación del

⁴² “El Consejo...adoptará las disposiciones referentes armonización de las legislaciones relativas a...y a otros impuestos indirectos, en la medida en la que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y de evitar distorsiones de la competencia”.

contenido de los CDI, así como de los Modelos de Convenio a las nuevas necesidades que se deriven.

Entre las mismas destaca lógicamente la evolución de internet, así como de la inteligencia artificial, que han supuesto cambios fundamentales en el ámbito del *e-commerce* y que requieren de una constante renovación de la legislación tributaria.

También se tratarán de abordar en este apartado las cuestiones relativas al Proyecto BEPS, ya que como se ha puesto de manifiesto, los CDI no solo tienen la evidente finalidad de eliminar la doble imposición internacional, sino que especialmente en los últimos años han desarrollado igualmente el objetivo de tratar de luchar contra la evasión fiscal de grandes empresas multinacionales que aprovechan las lagunas de los CDI para reducir su carga fiscal. Por ello, se debe realizar un estudio concreto de los precios de transferencia y de las acciones específicamente previstas en relación con los mismos del Proyecto BEPS.

Por último, se estudiarán otros fenómenos sociales que se encuentran en expansión como es el ámbito del teletrabajo y la fiscalidad de aquellos trabajadores que, a partir de la globalización y del desarrollo digital, presentan una singular situación.

5.1 Necesidades recientes de los CDI: la lucha contra la evasión fiscal

Desde el inicio del siglo XXI se ha incrementado la necesidad de tratar de adaptar los CDI y las legislaciones tributarias internas a los nuevos tiempos. Esto no solo es debido a la creciente complejidad que la globalización trae consigo con respecto a grupos empresariales que actúan en una multiplicidad de países, sino también al desarrollo del Estado Social que requiere de unos ingresos públicos cada vez mayores que sean capaces de abastecer al gasto público que prima especialmente sobre los países de la UE. Por ello, la obligación por parte de los Estados de evitar situaciones de evasión fiscal donde dichos ingresos públicos son

mercados se ha vuelto una cuestión de especial importancia en la actualidad.

5.1.1 El Proyecto BEPS

Debido a las causas mencionadas, la OCDE impulsó junto a los países del G20 la elaboración del Proyecto BEPS con la finalidad de revisar aquellas conductas que trataban de reducir las bases imponibles y trasladar los beneficios obtenidos a otros Estados con un régimen fiscal más bajo. De ahí el nombre del proyecto, en inglés, *Base Erosión and Profit Shifting*.

Así, se llegan a una serie de conclusiones sobre la realidad fiscal actual que favorecen la posible situación del traslado de beneficios a países con una tributación menor entre las que destacan⁴³, en primer lugar, la globalización, ya que esta ha supuesto una integración de la economía en el ámbito mundial que supone a su vez la misma integración de las empresas en ese panorama internacional. Desde este punto de vista, la presencia de empresas de carácter multinacional en diversos Estados supone un riesgo en cuanto a posibles situaciones de evasión fiscal debido a las diferentes calificaciones que sobre un mismo hecho puedan tener las legislaciones tributarias internas de cada uno de ellos, o a lagunas derivadas de los CDI.

Igualmente, la frecuencia con la que dichas sociedades multinacionales suponen grupos en los que existen una pluralidad de filiales en diferentes países gobernados por una matriz, requiere revisar los supuestos de precios de transferencia, especialmente las cuestiones relativas a la transmisión de bienes y derechos intangibles u otras operaciones que difícilmente se realizarían en el mercado entre empresas independientes, para tratar de evitar la situación que estamos tratando relativa a la transmisión ilícita de beneficios a otros países. Por ello, el Plan de Acción BEPS regula a partir de la Acción 8 una serie de

⁴³ J. FERRERAS GUTIÉRREZ, "Proyecto BEPS", *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, págs. 374-376.

prerrogativas para asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor que se tratara en este trabajo a continuación.

Por último, en el marco del Proyecto se ponen de manifiesto otras situaciones que suponían un riesgo en cuanto a posibles situaciones de erosión de la base imponible y traslado de beneficios al extranjero, como son la expansión digital o la existencia de regímenes preferenciales perjudiciales.⁴⁴

5.1.2 Planes de Acción BEPS

El plan de acción viene a proponer un total de 15 acciones con una doble finalidad; por un lado, trata de unificar los criterios relativos al Impuesto de Sociedades (IS) de tal manera que se pueda eliminar la doble imposición internacional respetando la relación entre la base imponible del tributo y aquellas actividades económicas que han generado la correspondiente manifestación de riqueza que se quiere gravar. Por otro lado, el plan de acción busca igualmente una representación fiel y real de la cadena generadora de riqueza cuando se emplean entidades como instrumento para ello y especialmente a la cadena de valor en el ámbito de precios de transferencia.

Entre dichas acciones, cobra especialmente importancia las cuestiones relativas a la acción 7, ya que propone una serie de recomendaciones para tratar de evitar la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente que se puede originar como consecuencia del desarrollo de la economía digital.⁴⁵

En este sentido, dicha acción propone, por un lado, reformular la concepción del comisionista, ya que, a partir de los nuevos avances digitales, cabe la posibilidad de que un empresario o profesional sea capaz de vender sus productos o servicios en otros Estados sin un establecimiento permanente en los mismos, originando conflictos en

⁴⁴J. FERRERAS GUTIÉRREZ, "Proyecto BEPS", ob. cit. pág. 374.

⁴⁵J. FERRERAS GUTIÉRREZ, "Proyecto BEPS", ob.cit., pág. de la 399 a 401.

cuanto a la forma en la que deban de tributar las rentas obtenidas por dichas operaciones.

Por otro lado, se propone igualmente revisar las excepciones comprendidas en el artículo 5.4, que tenían la finalidad de que exclusivamente las rentas obtenidas de actividades auxiliares queden exentas. Sin embargo, la digitalización ha supuesto que muchas de las rentas que antes se consideraban auxiliares, acaben convirtiéndose realmente en la actividad principal de un determinado empresario o profesional, por lo que propone la revisión de estas para evitar la falta de tributación de dichas rentas.

Otra de las acciones especialmente destacables del Plan de Acción resulta ser la acción 6, que está destinada específicamente a impedir la utilización abusiva de convenios.

De esta manera, esta acción recomienda que las legislaciones internas deben desarrollar cláusulas que impidan obtener beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.⁴⁶ En concreto, se refiere a cláusulas de limitación de beneficios (LOB), de tal manera que los beneficios que puedan derivarse del convenio sean únicamente aplicables a aquellos sujetos que cumplan determinados requisitos basados en la propiedad o la actividad económica del contribuyente. Igualmente, esta acción recomienda la revisión interna de los propósitos principales de la operación (PPT) para tratar de evitar ese uso abusivo de la aplicación del convenio. Sin perjuicio de lo mencionado en relación con esta acción, el informe permite una cierta flexibilización en la implementación de estas recomendaciones ya que las mismas pueden necesitar articularse de diferentes formas en relación con las características de los países.

Por otro lado, como se ha puesto de manifiesto las novedades globales exigen de una especial revisión del ámbito de los precios de transferencia, de tal manera que las acciones 8 y siguientes proponen una serie de recomendaciones aplicables a dicho ámbito, que será el objeto del siguiente apartado.

⁴⁶ J. FERRERAS GUTIÉRREZ, "Proyecto BEPS", ob.cit., pág. de la 396.

5.1.3 Mención a los precios de transferencia en el marco de las acciones del plan BEPS.

En las últimas décadas, las transformaciones en el tejido empresarial han puesto de manifiesto la cada vez mayor presencia de grupos empresariales en la actividad económica. Estos, tratan de centralizar determinadas actividades en cada uno de los componentes de ese grupo con el fin último de aumentar su productividad y reducir los costes.

Desde el punto de vista fiscal, los precios de transferencia representan en la actualidad una cuestión fundamental a la hora de evitar que se produzca una disminución de la recaudación a partir de la realización de este tipo de operaciones vinculadas, por lo que la normativa sobre los mismos trata de garantizar que las operaciones entre filiales de un mismo grupo empresarial se realicen en condiciones de mercado.

Por lo tanto, la finalidad de esta regulación es la de equiparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las de operaciones entre sujetos independientes. Tales circunstancias son específicamente:⁴⁷

- Las funciones y los riesgos asumidos, así como los activos utilizados de las partes.
- Las características de carácter contractual que se entablen en cada caso.
- Las características del producto o del servicio objeto de la operación vinculada.

En este sentido, los métodos de valoración de las operaciones vinculadas pueden ser fundamentalmente de dos tipos:⁴⁸

a) Métodos basados en la transacción: estos métodos comprenden fundamentalmente el método del precio libre comparable,⁴⁹ el cual trata de identificar el verdadero valor que debería reflejarse en una

⁴⁷ R. LÓPEZ de HARO, M. ORTEGA y R. CABALLERO, “Los precios de transferencia: normativa y tendencias”, *Fiscalidad Internacional (1)*, CEF, pág. 579.

⁴⁸ R. LÓPEZ de HARO, M. ORTEGA y R. CABALLERO, “Los precios de transferencia: normativa y tendencias”, *Fiscalidad Internacional (1)*, CEF, pág. 584 a 586.

⁴⁹ Regulado en el artículo 18.4 a) del TRLIS

operación vinculada a partir de su comparación con operaciones de una naturaleza similar que se den entre sujetos independientes; el método del coste incrementado,⁵⁰ que trata de fijar cual sería el verdadero valor de la operación vinculada si se diese entre personas o entidades independientes a partir del margen habitual que se da en operaciones análogas; y el método del precio de reventa.⁵¹

b) Métodos basados en la reventa: como son el método de la distribución de resultado,⁵² por la que se asigna a aquella persona o entidad vinculada la parte proporcional del beneficio obtenido de una o varias entidades, y el método del margen neto de las operaciones,⁵³ que atribuye al resultado obtenido de dichas operaciones vinculadas el que realmente hubiera obtenido si hubiese realizado las mismas con sujetos independientes.

Esto tiene una gran trascendencia en relación con los CDI firmados por España y que se basen en el Modelo de la OCDE. Ello se debe a la aplicación del artículo 9 del Modelo por el cual se permite a los Estados ajustar los beneficios de una empresa si se comprueba que los mismos no reflejan condiciones de mercado. Además, esta situación podría suponer el efecto de que el otro Estado, se vea obligado a realizar un ajuste correlativo para evitar la doble imposición. Por ello, resulta esencial que se prevea en todo CDI una cuidadosa regulación de las operaciones vinculadas.

Como se ha indicado, los cambios y novedades originados en el ámbito de la estructura empresarial global actual, han requerido una revisión de la normativa de los precios de transferencia con la finalidad de evitar que los grupos empresariales evadan impuestos a partir de las operaciones vinculadas que realizan entre ellas. Por ello, se prevén en el plan de acción BEPS una serie de acciones específicas para precios de transferencia.

⁵⁰ Regulado en el artículo 18.4 b) del TRLIS

⁵¹ Regulado en el artículo 18.4 c) del TRLIS

⁵² Regulado en el artículo 18.4 d) del TRLIS

⁵³ Regulado en el artículo 18.4 e) del TRLIS

Así, la acción 8 viene a recomendar la necesidad de asegurar que los precios de transferencia se correspondan con la creación de valor en aquellos bienes que sean considerados como intangibles. Para ello, propone⁵⁴ por un lado, que se establezca una definición más clara y comúnmente aceptada de lo que se va a entender como un bien intangible, y por el otro, desarrollar medidas especiales en atención a operaciones vinculadas con aquellos bienes intangibles de difícil valoración, especialmente a partir de la actualización de método de reparto de costes.

La acción 9, propone el desarrollo de reglas que eviten que los resultados de una determinada entidad de un grupo se vean adulterados únicamente por la aportación de capital a otra entidad del grupo. En este sentido, de deberá revisar la relación entre esa aportación de capital y la creación de valor para que no se produzca el supuesto de erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

En conclusión, se puede afirmar que las acciones 8 y 9 de BEPS refuerzan la interpretación económica de los CDI, ya que no basta con cumplir estricta y ciegamente los términos que lleven a evitar la doble imposición jurídica internacional, sino que es necesario atender igualmente a criterios funcionales reales y a una coherencia económica.

5.2 El comercio electrónico en la fiscalidad internacional

Otro de los grandes retos que requieren de la innovación de los CDI y de la fiscalidad internacional, en general, es el desarrollo del comercio electrónico.

Así, el comercio internacional está viviendo una época de gran adaptación a las nuevas tecnologías y a la globalización que se está produciendo en el mundo actual. En este sentido, se necesita de una actividad conjunta de los diferentes Estados que suponga la adaptación

⁵⁴ J. FERRERAS GUTIÉRREZ, "Proyecto BEPS, ob.cit., pág. 402.

de las normas tributarias internacionales a las nuevas particularidades derivadas del *e-commerce*.

Entre los nuevos factores que destacan en el ámbito del comercio electrónico, resalta en primer lugar la aparición y cada vez mayor desarrollo del dinero electrónico. En este sentido, pueden originarse problemas en cuanto a la jurisdicción tributaria de los Estados si quienes generan dinero electrónico se encuentran en países en desarrollo con los que no se hayan suscrito CDI y que no exigen a sus contribuyentes la llevanza de una contabilidad o sistema análogo que controle las transacciones. Igualmente, la intangibilidad del dinero electrónico puede originar dificultades a las administraciones tributarias en cuanto al control de las operaciones sujetas a gravamen, por lo que las técnicas de control tributarias deberán de nuevo adaptarse a estas particularidades.⁵⁵

Otro de las consecuencias que trae consigo el comercio electrónico es el anonimato que muchas veces se produce en internet. Esto puede ser muy problemático desde el punto de vista tributario, ya que puede originar de nuevo dificultades en las administraciones tributarias tanto a la hora de exigir la satisfacción de obligaciones tributarias, como de esclarecer qué Estado podrá exigir dicho pago a un sujeto que no se conoce ni su identidad ni el lugar del mundo en el que está originando una renta.

De nuevo, la llevanza de registros y comprobantes será un nuevo reto al que las administraciones tributarias de los Estados tendrán que plantar cara a partir del desarrollo del comercio electrónico.⁵⁶ Ello se debe a que generalmente, para la venta de bienes y servicios existen documentos físicos que sirven como prueba de que efectivamente la relación mercantil se ha producido en la realidad.⁵⁷ Sin embargo, los registros puramente computarizados pueden ser fácilmente alterados de una forma unilateral por parte de la empresa o persona que entrega los

⁵⁵ A.C. ALTAMIRANO, "La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico", *Estudio sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Financieros, 2005, pág. 559.

⁵⁶ A.C. ALTAMIRANO, "La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico", *ob.cit.*, pág. 561.

⁵⁷ Un claro ejemplo es la factura que se entrega en la compraventa de bienes y servicios.

bienes o presta los servicios a fin de evadir impuestos. Por ello, los documentos electrónicos deberán de adaptarse para ser susceptibles de fiscalización sin dejar posibilidad, o al menos reduciendo considerablemente la misma, de ser susceptibles de sufrir modificaciones que no concuerden con la realidad.

Por otra parte, el desarrollo del comercio electrónico exigirá igualmente preguntarse cómo afectará este a la obligación tributaria, ya que los Estados buscarán tratar de hacerse con las rentas derivadas de aquel que se realice en el ámbito internacional.

Desde el punto de vista de la tributación directa, será especialmente importante que se produzca una complementación del concepto y definición de puntos clave como son la fuente y la residencia o el establecimiento permanente.

En el primero de los casos, la problemática se da porque el e-commerce supone en muchas ocasiones transacciones pecuniarias entre jurisdicciones. Sin embargo, en ocasiones el vendedor puede incluso no cumplir los requisitos establecidos en el correspondiente CDI ni en la legislación interna para considerarse como residente de un Estado a efectos fiscales, o para aceptar que efectivamente hay un país concreto de la fuente en el que está obteniendo una renta. Ante esto, los Estados deberán adaptarse a esta nueva situación y quizá la opción más sencilla de hacerlo sea optar por aumentar la relevancia de los criterios de residencia por dos razones:⁵⁸ en primer lugar, porque como norma general se puede afirmar que todo el mundo es residente en algún lugar, al menos a efectos tributarios; en segundo lugar, porque los criterios tradicionales de la fuente serán especialmente difíciles de aplicar en estas situaciones en las que no esté claro en qué territorio se configuró la utilidad.

Igualmente, se deberá profundizar en el concepto de establecimiento permanente. Esto se debe a que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, su definición está estrechamente ligada a una

⁵⁸ A.C. ALTAMIRANO, "La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico", ob.cit., pág. 569.

concepción de lugar fijo de negocios.⁵⁹ Sin embargo, un empresario o profesional puede hacer uso del comercio electrónico para obtener rentas en diferentes estados sin la necesidad de contar con un elemento físico permanente en el tiempo en los mismos. De esa situación se deriva la necesidad de completar la definición de establecimiento permanente para tratar de determinar en qué situaciones se puede entender que existe el mismo en el ámbito del comercio electrónico y cómo se debe proceder al reparto de potestades tributarias entre los Estados en dichas situaciones.

Por otro lado, en la tributación indirecta también pueden producirse problemas derivados del comercio electrónico, principalmente en el ámbito del IVA. Dicho problema es especialmente extremo en el ámbito de entrega intangible de bienes, así como en el de prestación de servicios. En este sentido, podemos hablar de dos tipos de comercio electrónico desde el punto de vista del IVA,⁶⁰ el *e-commerce on-line* y el *off-line*. Mientras que en el primero tanto la contratación como la vía de transmisión se dan de una forma electrónica sin necesidad de presencia física, en el segundo esa nota solo se aprecia en la contratación ya que la transmisión de bienes o prestación de servicios se entenderán realizados conforme a las normas del comercio tradicional. En cualquier caso, el reto al que se enfrentan las administraciones tributarias será el de conseguir una serie de criterios suficientemente claros y comúnmente aceptados que permitan entender en qué situaciones las prestaciones de servicios electrónicos a través de Internet representan la entrega de bienes de un elemento intangible y cuando, por el contrario, estaremos hablando de prestaciones de servicios en sentido estricto. En este sentido, algunos autores defienden que la mejor forma de tratar de solucionar este tipo de situaciones es la de crear un impuesto especial, el *bit tax*, que opere exclusivamente en este tipo de situaciones.

⁵⁹ Como se pone de manifiesto en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE y de igual manera en el Modelo de Convenio de la ONU.

⁶⁰ A.C. ALTAMIRANO, "La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico", ob.cit., pág. 592.

5.3 La tributación de las rentas del teletrabajo

Por último, otro de los principales problemas que puede traer consigo el desarrollo de lo digital y la globalización a efectos recaudatorios se da en el ámbito del trabajo a distancia.

Desde el COVID-19, se ha apreciado que realmente es posible practicar el teletrabajo y las empresas ven en este una oportunidad de conseguir reducir los costes fijos de sus actividades.⁶¹ De igual manera, los Estados ven en él una posibilidad de tratar de aumentar el número de contribuyentes por las rentas obtenidas del trabajo de contribuyentes que antes no se consideraban residentes en el país.

En esta línea, como se ha indicado, la residencia fiscal suele determinarse a partir de la permanencia de una persona en un territorio durante un periodo de tiempo, concretamente durante más de 183 días. En su defecto, otros criterios como el centro de intereses económicos u otras cuestiones personales son los que operan para determinar la residencia fiscal de un contribuyente.

Sin embargo, la problemática desde el punto de vista fiscal radica en situaciones donde, atendiendo a las normas de un CDI o de la legislación interna de los Estados, un contribuyente no se pueda considerar residente en ningún Estado, en donde hablaríamos en ese caso de apatridia fiscal.⁶²

Este problema se da precisamente porque mientras que tradicionalmente se ha entendido que las rentas del trabajo se gravarán partiendo de la necesaria coincidencia entre el lugar de trabajo del empleado y la sede del empleador y de la concepción de que el factor trabajo no es tan móvil como el factor capital, el trabajo a distancia puede suponer que esas dos premisas queden obsoletas.

⁶¹ En el ámbito de empresas que se encarguen de prestar servicios, sus trabajadores pueden realizar su labor sin necesidad de estar presencialmente en un lugar concreto, lo que puede suponer para las empresas reducir o eliminar la necesidad de alquilar o adquirir bienes inmuebles como puede ser una oficina.

⁶² E. ESCRIBANO LÓPEZ, “La Fiscalidad de las Rentas del Teletrabajador y de las Empresas que los emplean en Escenarios Transfronterizos”, Cuestiones Actuales y Conflictivas de la Fiscalidad Internacional, CISS, 2022, pág 584.

Por otra parte, el teletrabajo puede suponer también que en algunas situaciones se acabe sometiendo a una doble imposición a las rentas obtenidas por un trabajador a distancia. Sin embargo, realmente estos casos podrían verse solucionados atendiendo a la norma comprendida en el artículo 4.2 de el Modelo de Convenio de la OCDE sin necesidad de adaptar la misma a las nuevas realidades digitales.

Todo ello sin perjuicio de que, el nombrado precepto, es especialmente relevante si nos encontramos ante supuestos de doble imposición jurídica internacional de las rentas del trabajo. Sin embargo, si el problema fuera resultado de la falta de potestad tributaria para gravar dichas rentas por ningún Estado (apatridia fiscal), la aplicación de dicho artículo no es tan útil. En este sentido, este ejemplo muestra otro de los retos que deberán afrontar los Estados en los próximos tiempos.

6.- CONCLUSIONES

La doble imposición jurídica internacional representa uno de los principales desafíos del sistema tributario global, al afectar no solo a la equidad fiscal sino también a la eficiencia económica, especialmente en un contexto de globalización económica creciente y movilidad transfronteriza de capitales, personas y bienes. El presente trabajo ha pretendido ofrecer una visión estructurada, completa y comprensiva de los instrumentos jurídicos diseñados para prevenir esta problemática, con especial atención al papel que desempeñan los Convenios de Doble Imposición (CDI), su estructura, su fundamento legal y su utilidad en la práctica.

Una de las primeras conclusiones que se extraen del análisis realizado es que la doble imposición jurídica internacional, lejos de ser un fenómeno puntual, es estructuralmente inherente a la soberanía fiscal de los Estados. Esta se manifiesta cuando dos o más Estados ejercen su potestad tributaria sobre una misma manifestación de renta, perteneciente al mismo contribuyente y en el mismo periodo impositivo. Esta situación

no solo genera una carga fiscal desproporcionada para el obligado tributario, sino que además actúa como un obstáculo a la inversión y al comercio internacional, afectando la eficiencia económica y vulnerando principios de justicia tributaria.

En ese marco, los CDI emergen como herramientas imprescindibles del Derecho tributario internacional moderno. Lejos de ser meros acuerdos bilaterales técnicos, los CDI son instrumentos complejos y con vocación estructural, que buscan no solo evitar la doble imposición, sino también prevenir la evasión fiscal, fomentar la cooperación entre administraciones tributarias y garantizar la seguridad jurídica. Su importancia ha crecido exponencialmente, y hoy constituyen una infraestructura jurídica esencial para las relaciones económicas internacionales.

A lo largo del trabajo, se ha podido constatar que la estructura y los métodos incluidos en los CDI responden a una lógica equilibrada de reparto de potestades tributarias entre los Estados contratantes. En particular, se analizan tres mecanismos principales para evitar la doble imposición: el método de exención (con sus variantes de exención total y exención con progresividad), el método de imputación o crédito fiscal (pleno u ordinario), y el método de deducción. Cada uno de ellos tiene sus implicaciones técnicas y económicas, y su elección depende tanto del diseño del CDI como de la política fiscal interna del Estado de residencia.

En este punto, se concluye que la efectividad de los CDI para eliminar la doble imposición depende de su correcta aplicación, interpretación y articulación con las normativas internas. De ahí que cobre especial relevancia su consideración como tratados internacionales en el ordenamiento jurídico español, con primacía sobre las normas internas (art. 96 CE y art. 1.5 CC), y su integración a través de los mecanismos previstos en la Ley General Tributaria y las leyes específicas como la LIRPF o la LIS. Es en esta interacción entre Derecho interno y Derecho internacional donde se juega, en gran medida, la eficacia real del sistema de prevención de la doble imposición.

Otro de los elementos clave del trabajo es el estudio del Modelo de Convenio de la OCDE, que sirve de referencia para la gran mayoría de CDI suscritos entre Estados. Este modelo incorpora cláusulas adaptadas a las necesidades cambiantes del comercio internacional, como el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso y los mecanismos de intercambio de información.

En este sentido, se pone de manifiesto que el Modelo de la OCDE no es un documento estático, sino que ha evolucionado notablemente desde su versión inicial de 1963, incorporando con el tiempo comentarios interpretativos, revisiones sustantivas y propuestas de reforma. La reforma de 2017, por ejemplo, evidencia la voluntad de adaptar el modelo a los estándares del Proyecto BEPS, destacando la importancia de las cláusulas antiabuso, el fortalecimiento del intercambio automático de información y la lucha contra la planificación fiscal agresiva. Esto refuerza la idea de que los CDI ya no se entienden únicamente como mecanismos de reparto impositivo, sino también como instrumentos de justicia fiscal y control de la elusión tributaria.

En este contexto, uno de los aportes más actuales y relevantes del trabajo es el análisis de los desafíos que enfrentan hoy los CDI en un entorno digitalizado y globalizado. En particular, la economía digital, el teletrabajo transfronterizo y las nuevas formas de obtención de rentas (como las criptomonedas o los servicios prestados a través de plataformas digitales) plantean dudas fundamentales sobre el concepto de “establecimiento permanente” o la atribución de potestades tributarias. El comercio electrónico, por ejemplo, dificulta la localización efectiva del beneficio económico y desafía los modelos tradicionales basados en presencia física.

Por otro lado, el fenómeno del teletrabajo internacional, potenciado tras la pandemia, ha generado nuevos supuestos conflictivos en la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas y en la calificación de rentas. Ante estos retos, resulta evidente que los CDI, tal y como están formulados actualmente, necesitan actualizarse para no

quedarse obsoletos, bien mediante nuevas cláusulas específicas o mediante una revisión más profunda de su estructura conceptual.

Asimismo, la experiencia española en el ámbito de los CDI muestra una sólida tradición de negociación y aplicación de estos convenios, con una red cada vez más amplia de tratados en vigor. Sin embargo, no están exentos de controversias interpretativas, especialmente cuando entran en juego elementos como el principio de capacidad económica, el derecho a la tutela efectiva o la aplicación de cláusulas antiabuso. La jurisprudencia nacional también ha ido delimitando, con matices, el concepto de residencia fiscal o el uso debido de los CDI, confirmando que su aplicación es un terreno fértil para el debate jurídico.

Con base en todo lo anterior, puede afirmarse que los Convenios de Doble Imposición seguirán siendo piezas imprescindibles del Derecho tributario internacional, pero su efectividad dependerá de su capacidad para adaptarse a un mundo en constante transformación. El reto, en definitiva, no es solo técnico, sino político y jurídico: encontrar fórmulas que armonicen la soberanía fiscal de los Estados con un modelo fiscal internacional justo, eficaz y sostenible.

Por último, me gustaría agradecer a Susana Aníbarro Pérez, mi tutora en este trabajo, por su orientación y disponibilidad. Su experiencia y grandes conocimientos acerca de la fiscalidad internacional y del Derecho tributario en general han sido fundamentales a la hora de estructurar el trabajo, así como para poder comprender y abordar los conceptos más complejos que en este se han tratado. Gracias a su guía, este proceso ha sido no solo formativo, sino también enriquecedor a nivel personal y académico.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria Española. Portal de fiscalidad internacional.

Collado Yurrita, M.Á. (2005). Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria. Centro Internacional de Estudios Fiscales.

Corral Guadaño, I. (2016). Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de Hacienda Pública.

Merino Jara, I. (2022). Cuestiones Actuales y Conflictivas de la Fiscalidad Internacional. CISS.

Ministerio de Hacienda. Convenios para evitar la doble imposición firmados por España.

Paola María Aguilera Fernández. (2022) *La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*. Agencia Estatal de Administración tributaria.

Pedrosa López, J.C. (2015), El instrumento esencial en la Fiscalidad Internacional: Los Convenios de Doble Imposición. Actualidad Jurídica Iberoamericana, núm. 3, agosto de 2025.

OCDE. (2015). Proyecto BEPS: Informe final sobre las medidas contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2017). Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio. Comentarios. París.

Serrano Antón, F. (2005). Fiscalidad Internacional (1). Centro de Estudios Financieros.

