

TRABAJO FIN DE GRADO

Grado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2019/2020

Convocatoria: SEPTIEMBRE

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: UNA VISIÓN PRÁCTICA

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION: A PRACTICAL VISION

Realizado por el alumno: **Don Javier de la Paz González**

Tutorizado por la Profesora: **Doña María Mercedes López Fajardo**

Departamento: **Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa**

Área de conocimiento: **Derecho Financiero y Tributario**

ABSTRACT

This project analyses the problem of international double taxation. With the increase in transnational relations and in a globalized world, it is necessary to address international tax law, and within it, one of its objectives of avoiding double taxation. On this issue, it is intended to examine the causes and consequences, the elements, the connection points established by States, as well as the actual effectiveness of the measures and methods established to avoid this overlapping of tax systems which seriously affects fiscal sovereignty. In addition, this analysis is fundamentally practical through the application of the regulations to legal reality, and specifically oriented to the Income Tax of Non-Residents and the Tax of Inheritances and Donations.

Key Words: Double taxation, fiscal sovereignty, connection points

RESUMEN

En este trabajo se analiza el fenómeno de la doble imposición internacional. Con el incremento de las relaciones transnacionales y en un mundo globalizado, se hace necesario abordar el Derecho tributario internacional, y dentro de aquel, una de sus finalidades, evitar la doble imposición. Sobre esta problemática, se pretende examinar las causas y consecuencias, los elementos, los puntos de conexión que establecen los Estados, así como la efectividad real de las medidas y los métodos que se establecen para evitar esta superposición de sistemas tributarios que afecta seriamente a la soberanía fiscal. Además, este análisis es fundamentalmente práctico a través de la aplicación de la normativa a la realidad jurídica, y orientado específicamente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Palabras clave: Doble imposición, soberanía fiscal, puntos de conexión

ÍNDICE DE CONTENIDOS

I.- PRELIMINAR

1.1.- Introducción.....	5
1.2.- Objetivos.....	6

II.- MARCO NORMATIVO: EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

2.1.- Concepto de sistema tributario.....	7
2.2.- Sistema tributario estatal.....	9
2.3.- Sistema tributario autonómico.....	10
2.4.- Sistema tributario local.....	12

III.- LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

3.1.- El Derecho Tributario Internacional: Concepto.....	14
3.2.- El Derecho Tributario Internacional: Finalidad.....	15
3.2.1.- La doble imposición internacional: Concepto.....	16
3.2.2.- Vías para su solución: Medidas y Métodos.....	18

IV.- LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL IRNR

4.1.- Naturaleza jurídica y ámbito de aplicación.....	25
4.2.- Hecho imponible.....	26
4.3.- Sujeto pasivo.....	27

V.- LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL ISD

5.1.- Naturaleza jurídica y ámbito de aplicación.....	28
5.2.- Hecho imponible.....	29
5.3.- Sujeto pasivo.....	30

VI.- ANÁLISIS PRÁCTICO

6.1.- Aplicación de los mecanismos actuales para evitar la doble imposición.....	33
6.1.1.- Comparativa con la normativa estatal del ISD.....	36

VII.- CONCLUSIONES.....37

VIII.- BIBLIOGRAFÍA.....39

I.- PRELIMINAR

1.1.- Introducción

La figura del tributo se remonta a tiempos de la antigüedad. Ya en civilizaciones pasadas se establecían tributos a la población para poder obtener ingresos y así sufragar los gastos estatales. Pero es posteriormente, con la conformación de los Estados-nación y el Estado moderno, cuando surge una nueva forma de organización, en la que la fiscalidad se establece como eje central, lo cual permite al Estado mantener unos ingresos públicos de forma continua.

En cada uno de los países, se instaure un mecanismo único y singular de tributación; un sistema tributario de acuerdo con las características y necesidades propias. En este escenario de diversidad de sistemas tributarios, surge la problemática de la doble imposición internacional. En efecto, es común observar cómo un ciudadano de un determinado país ve sus ingresos gravados en su Estado de residencia aun cuando su actividad generadora de renta no se encuentra allí; y, a su vez, ve dichos ingresos gravados en el Estado en el que desarrolla su actividad. Es decir, se considera al contribuyente residente fiscal en dos países distintos al mismo tiempo, soportando dos gravámenes por la misma razón.

Las diferencias entre los sistemas tributarios mundiales se hacen más patentes en la actualidad, con la intensificación de la circulación de personas, bienes o capitales, debido al fenómeno de la globalización que ya comenzó unas décadas atrás. Aun cuando en el panorama internacional se ha avanzado hacia el establecimiento de pautas comunes, de observación obligatoria o no para los Estados, (se puede destacar la creación de una estructura vinculante como la Unión Europea en Europa), hasta la fecha no se ha logrado consolidar un sistema multilateral que rijan en materia fiscal para todas las naciones.

Los distintos criterios fiscales que utiliza cada Estado, la armonización que intentan realizar las organizaciones internacionales mediante la adopción de acuerdos o medidas, la efectividad real de dichos acuerdos, así como la carga fiscal que finalmente

soporta el contribuyente en estos casos, son verdaderas inquietudes que motivan su investigación en el presente proyecto.

Para ello, se comenzará con el concepto de sistema tributario y la particular estructura que presenta el sistema español, en lo que concierne a la división entre el sistema estatal, el sistema autonómico y el sistema local; destacando cuáles son las principales características, diferencias y tipos de impuestos que comprende cada uno de los sistemas. Seguidamente, se abordará la fiscalidad internacional, desde el concepto hasta los dos objetivos que persigue, a saber, evitar la evasión de impuestos y la doble imposición. En esta última cuestión será preciso detenerse, para analizar en profundidad qué significa la doble imposición y a través de qué métodos se pretende suprimir.

Posteriormente, se realizará un análisis de la doble imposición y su impacto específico en dos impuestos, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Además, este análisis se realizará desde una perspectiva predominantemente práctica, pues la mejor forma de evaluar la efectividad de los mecanismos para evitar la doble imposición es aplicando la teoría a la realidad jurídica.

1.2.- Objetivos

Este estudio persigue los siguientes objetivos:

- Sintetizar el marco legal vigente a fin de contextualizar la materia objeto de análisis.
- Describir las distintas vías establecidas para evitar la doble imposición internacional.
- Analizar la efectividad de los métodos actuales para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional en el ámbito del IRNR y del ISD.
- Examinar el gravamen que soporta el contribuyente en los casos de doble imposición.

II.- MARCO NORMATIVO: EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

De forma precedente al análisis pormenorizado de la doble imposición internacional, se hace preciso referirse al marco legal vigente, a la realidad jurídica en la que se inserta la materia que nos ocupa.

2.1.- Concepto de sistema tributario

La definición del sistema tributario forma parte intrínseca de la soberanía de un Estado. Los Estados tienen la obligación de garantizar las fuentes de financiación para poder, a su vez, sufragar los gastos públicos y así asegurar las condiciones básicas para el desarrollo integral de sus ciudadanos. Al igual que los gastos, los ingresos del Estado también son públicos, característica que viene dada justamente por el hecho de que la entidad receptora sea una institución de la Administración Pública. En palabras del jurista Ferreiro Lapatza, los ingresos públicos son “las sumas de dinero que los entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines”¹.

Una de las vías por la que se puede obtener un ingreso público es mediante el establecimiento del tributo, figura definida desde la doctrina como “la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece”². Así, se puede afirmar que los tributos nacen en el ordenamiento jurídico de un Estado para hacer frente a los gastos públicos, es decir, para atender las necesidades y servicios básicos de la población

Por otro lado, desde la legislación, concretamente en el art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT), se define a los tributos como *<<ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos*

¹ MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario*, 10ª ed., Ed. Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 42.

² SAINZ DE BUJANDA, F.: “Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”, *Hacienda y Derecho*, (Vol. II), Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 156.

necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos>>³. En efecto, los tributos sólo pueden ser solicitados o exigidos por algún ente de la Administración Pública, lo que exige por otra parte que deban ser establecidos por ley.

En suma, se deducen tres características esenciales en los tributos: “1) Son debidos a un ente público; 2) Tienen su fundamento en el poder de imperium del Estado; y 3) son establecidos con la finalidad de procurar los medios para cubrir las necesidades financieras del mismo”⁴. Respecto a esta última característica, hay que precisar que el tributo también puede perseguir fines extrafiscales, cuando su objetivo no es recaudatorio, sino más bien social.

Pues bien, a partir del concepto de tributo, se puede obtener la idea de sistema tributario, como “conjunto sistematizado y coherente de tributos que, atendiendo a los postulados de los principios constitucionales, contribuye a alcanzar un nivel suficiente de ingresos con los que satisfacer las necesidades públicas, sirviendo como esencial instrumento de política económica”⁵. De esta forma, se entiende que un sistema tributario está formado por una variedad de tributos, los cuales gravan la capacidad del ciudadano de diferentes formas, pero siempre respetando los principios constitucionales.

Estos principios también se recogen en nuestro ordenamiento, concretamente en el art. 31 de la Constitución, (en adelante CE), según el cual: <<*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*>>⁶. Este artículo está considerado como el punto de partido del sistema tributario español; un sistema complejo que, siguiendo la

³ «BOE» núm. 302, de 18/12/2003. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

⁴ COLLADO YURRITA, M.A. y LUCHENA POZO, GM: “El tributo. Concepto, características y clasificación” en AAVV. (COLLADO YURRITA, M.A., LUCHENA POZO, GM, Dir.) (2013). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 3ª ed., Ed. Atelier, Barcelona, 2013, pág. 232.

⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008, pág. 282.

⁶ «BOE» núm. 311, de 29/12/1978. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

organización territorial prevista en la CE de 1978⁷, distingue tres sistemas tributarios: el estatal, el autonómico y el local.

2.2.- Sistema tributario estatal

Bajo el sistema tributario estatal se ubica la potestad originaria de creación y administración, de forma que se constituye como base de los otros dos sistemas tributarios. Ninguna norma o tributo creado en las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) o en las Administraciones Locales pueden contravenir las normas establecidas a nivel central. Todo ello queda reflejado en el art. 133.1 CE, conforme al cual: <<La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley>>, y en el art. 4.1 LGT, de idéntica redacción.

Siguiendo el art. 2.1. LGT, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales, distinguiéndose cada uno de ellos por el hecho imponible que realiza la persona física o jurídica, es decir, por el hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Sin embargo, la figura principal es el impuesto, estos se dividen en:

- Los *impuestos directos*, aquellos que “recaen directamente sobre la capacidad económica del contribuyente, esto es, su patrimonio y los ingresos que haya obtenido en un periodo”⁸. Los principales impuestos directos son:

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que “grava la renta obtenida por personas físicas residentes en el territorio español a lo largo de un período impositivo”⁹.

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), que también grava la renta de personas físicas en el territorio español, pero, en este caso, de no residentes en España.

El Impuesto sobre Sociedades (IS), que también grava la renta en el territorio español en un determinado periodo, pero, en este caso, de personas jurídicas.

⁷ El artículo que enuncia la organización territorial en la Constitución es el art. 137, según el cual: <<El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses>>.

⁸ Iberley, *Sistema tributario estatal*. Recuperado de: <https://www.iberley.es/temas/sistema-tributario-estatal-27621> (fecha de última consulta: 25 de julio de 2020)

⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F., op. cit., pág. 285.

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP), que grava el patrimonio de una persona física en el territorio español.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que “grava las rentas extraordinarias obtenidas por las personas físicas como consecuencia de las transmisiones gratuitas”¹⁰, tanto *inter vivos* (donación), como *mortis causa* (herencia).

- Los *impuestos indirectos*, aquellos que “recaen sobre la compra o consumo de determinados bienes y servicios”¹¹. Los principales impuestos indirectos son:

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que recae sobre el consumo en el territorio español, salvo en las Islas Canarias, donde se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en los territorios africanos de Ceuta y Melilla donde se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI).

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), que recae sobre transmisiones de bienes o derechos, sobre determinadas operaciones societarias y sobre actos jurídicos que deben documentarse.

Los impuestos especiales, aquellos que van destinados a gravar las bebidas alcohólicas, el tabaco, los hidrocarburos, etc.

2.3.- Sistema tributario autonómico

Así como el Estado tiene la potestad para crear, modificar o eliminar tributos, también las CCAA gozan de dicha potestad, según el art. 133.2 CE: <<*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*>>. También el art. 4.2 LGT o el art. 6.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), recogen la misma idea. Sin embargo, la potestad autonómica, a diferencia de la estatal, es derivada, y ello porque tiene como límite a la ley estatal, (además de a la propia Constitución).

¹⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F., op. cit., pág. 285.

¹¹ Iberley, *Sistema tributario estatal*.

La autonomía financiera de las CCAA viene recogida de forma explícita en el art. 156.1 CE¹², aunque con límites, como son los principios de solidaridad entre los ciudadanos y de colaboración con la Hacienda estatal. Esta autonomía financiera le permite obtener ingresos públicos con los que sufragar luego gastos públicos que atiendan a las necesidades de la población; de forma que logre cumplir con los objetivos políticos, sociales o económicos marcados.

Los ingresos públicos que puede percibir las CCAA se encuentran recogidos en el art. 157.1 CE, donde se destacan básicamente dos tipos de tributos, los tributos propios y los tributos cedidos. Los primeros son creados *ex novo* por las autonomías, con los límites mencionados más arriba, unido a que no pueden recaer sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado o por la entidad local, (arts. 6.2 y 6.3 LOFCA). Los segundos son tributos de titularidad estatal, pero en los que la gestión, recaudación o, incluso, algunos aspectos de la regulación normativa se han cedido a las CCAA. No obstante, no todas las CCAA cuentan con el mismo régimen de financiación, distinguiendo entre las comunidades de régimen especial, (País Vasco y Navarra)¹³; y las comunidades de régimen común, (el resto de las autonomías).

Además, la Comunidad Autónoma de Canarias, aunque forma parte de las comunidades de régimen común, cuenta con un régimen económico-fiscal particular¹⁴, (producto de la insularidad y la lejanía con la península ibérica), en el que se distinguen los siguientes tributos propios:

El Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), que “grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las

¹² Art. 156.1 CE: <<Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles>>.

¹³ Los regímenes especiales de Concierto en el País Vasco y de Convenio en la Comunidad Foral de Navarra se encuentran recogidos respectivamente en las Disp. Adic. 1ª y 2ª LOFCA, («BOE» núm. 236, de 01/10/1980. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166&p=20180323&tn=6>).

¹⁴ El régimen económico-fiscal de las Islas Canarias se contempla en la Disp. Adic. 4ª LOFCA y se desarrolla por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, modificada recientemente por la Ley 8/2018, de 5 de noviembre.

importaciones de bienes en dicho territorio”¹⁵. Se trata de un impuesto que sustituye al IVA en el territorio autonómico.

El Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM), “que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias y que grava en fase única, [...], la producción de bienes corporales y la importación de bienes de igual naturaleza en este territorio”¹⁶.

El impuesto especial sobre las Labores del Tabaco, que grava “la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias”¹⁷.

El Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo, que “grava la entrega realizada por los vendedores mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de esta Ley”, -productos derivados del petróleo- “con contraprestación económica o sin ella, y con destino al consumo interior”¹⁸.

2.4.- Sistema tributario local

La autonomía financiera de las Corporaciones Locales se plasma en el art. 140 CE primero, con la autonomía de los municipios, y en el art. 142 CE después, conforme al cual: <<Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas>>. Dicha autonomía financiera se completa con el art. 133.2 CE ya citado en el apartado anterior, según el cual también pueden establecer y exigir tributos.

Sin embargo, las Entidades Locales no tienen competencia para emanar leyes, por lo que, atendiendo al principio de legalidad, la potestad local es reglamentaria. Así, solo la ley estatal o autonómica puede establecer un tributo, y posteriormente, si la propia ley lo indica, los entes locales pueden reglamentar algunos aspectos mediante ordenanzas

¹⁵ «BOE» núm. 137, de 08/06/1991. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14463>

¹⁶ «BOE» núm. 137, de 08/06/1991.

¹⁷ «BOE» núm. 30, de 4 de febrero de 2011, páginas 12197 a 12221 (25 págs.). Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-2106>

¹⁸ «BOE» núm. 220, de 13 de septiembre de 1986, páginas 31641 a 31643 (3 págs.). Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-24334>

fiscales. Ahora bien, aunque los tributos son establecidos por el Estado, se imponen en beneficio de las Entidades Locales.

En cuanto al sistema de financiación, se rige por la *Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local*; así como por el *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, (en adelante TRLRHL). En esta última norma se recogen los tributos que pueden establecer y exigir los Entes Locales, con la particularidad de que unos determinados impuestos tienen la condición de obligatoriedad de exacción.

En efecto, el art. 59.1 TRLRHL enumera como impuestos obligatorios para la Corporación Local los siguientes:

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que recae sobre los propietarios o poseedores de un derecho real de superficie o usufructo de los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica existentes en el término municipal¹⁹.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que grava “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”²⁰.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), que grava “la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”²¹.

A continuación, el art. 59.2 TRLRHL establece como potestativos varios impuestos, es decir, que quedan al arbitrio de la Entidad Local su exacción. Estos son el Impuesto sobre Construcciones y Obras (ICIO), el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), y el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (IGS).

¹⁹ Art. 61.1, «BOE» núm. 59, de 09/03/2004. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>.

²⁰ Art. 78.1, «BOE» núm. 59, de 09/03/2004.

²¹ Art. 92.1, «BOE» núm. 59, de 09/03/2004.

III.- LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Una vez recorrido el derecho interno vigente a través de las principales normas tributarias, debe atenderse entonces la aplicación de estas normas en el espacio internacional, pues la interacción entre las normas tributarias de dos Estados distintos puede ocasionar serios problemas.

3.1.- El Derecho Tributario Internacional: Concepto

Como punto de partida, se sabe que el Derecho tributario “está integrado y constituido por aquellas normas que, dentro de un ordenamiento, regulan el establecimiento y la aplicación de los tributos”²². Pues bien, de forma deductiva, el Derecho tributario internacional o Derecho fiscal internacional será aquel que “regula aquellas situaciones en las en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más Estados”²³.

Por tanto, cuando se habla de Derecho tributario internacional no se hace referencia a un conjunto de normativas generales aplicables a todos los casos, no se trata de una supra normatividad, como pudiera existir en casos de Derecho internacional humanitario o en las normas referidas al Derecho marítimo por ejemplo. Se trata de la aplicación de normas tributarias de los Estados involucrados en cuestión a un caso específico que se presente, (en el Estado español la norma tributaria por excelencia es el Impuesto sobre la Renta de No Residentes). Por ello, en la mayoría de los casos, requieren de la participación de expertos en el área que ayuden a buscar una solución satisfactoria.

Además de normas internas, dentro de la fiscalidad internacional también se distinguen tratados internacionales y normas comunitarias; que, bajo la clásica división del Derecho fiscal internacional, dan lugar al Derecho fiscal internacional autónomo, al

²² FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones de Derecho financiero*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 25.

²³ FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E.: “Aproximación al concepto de derecho fiscal internacional”, *Derecho fiscal internacional*, 3ª ed., Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2018, págs. 11-12.

Derecho fiscal internacional convencional y al Derecho fiscal internacional comunitario²⁴, respectivamente.

3.2.- EL Derecho Tributario Internacional: Finalidad

Cuando un Estado, en el ejercicio de su soberanía, establece un tributo, también fija la sujeción a dicho tributo; esto es, cuándo se entiende realizado el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. En los impuestos directos, “los Estados normalmente gravan la renta que se produce en su territorio (con independencia de la persona que la obtiene), pero al mismo tiempo suelen gravar a sus residentes por la renta mundial”²⁵, mientras que en los impuestos indirectos, “lo lógico es que la recaudación se atribuya en su totalidad al país en cuyo territorio se produce el consumo”²⁶.

Pues bien, en el ámbito internacional, cuando se observa que dos o más Estados fijan distintos criterios de sujeción²⁷ para impuestos similares surge una problemática que puede concluir en dos fenómenos:

- Que como resultado de esos distintos criterios, dos o más Estados graven una misma renta en un mismo período. Se produce entonces la llamada doble imposición internacional.
- Que se dé el efecto contrario, y dos o más Estados consideren que no tienen competencia fiscal sobre la misma renta en un mismo período, desembocando en una elusión del impuesto parcial o total. Los casos de evasión fiscal se producen tanto por conductas ilegales de los contribuyentes, como por conductas legales, a través de vacíos legales disponibles en las normativas de los Estados.

²⁴ Parte de la doctrina, no obstante, considera que el Derecho internacional comunitario o europeo no es una rama como tal del Derecho fiscal internacional, sino más bien normas comunitarias que regulan problemas también compartidos por el Derecho fiscal internacional, (FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E.: op. cit., pág.15).

²⁵ *Ídem*, pág. 13.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Es evidente que si el criterio de sujeción adoptado por dos o más Estados en relación con un impuesto es el mismo, la circunstancia de que exista un elemento extranjero no origina grandes problemas. Se aplicará el criterio elegido, procediendo a la devolución en el caso de que un Estado recaude el impuesto y posteriormente se pruebe la inexistencia de su conexión con el tributo (*Ibidem*).

Así las cosas, se deduce que la finalidad del Derecho tributario internacional es, precisamente, evitar que surjan los dos fenómenos que se han explicado.

3.2.1.- La doble imposición internacional: Concepto

Es preciso abordar con detenimiento uno de los dos resultados posibles cuando dos Estados utilizan criterios distintos de sujeción, la doble imposición. Esta figura, a modo de completar el concepto ya expuesto, “deriva del ejercicio simultáneo del poder soberano por parte de los Estados, que someten a una misma persona, por razón del mismo objeto y por un mismo período de tiempo, a impuestos sustancialmente iguales”²⁸.

Así, se producen casos de doble imposición internacional “cuando el criterio de sujeción es múltiple (por ejemplo, gravamen de los residentes por la renta mundial y gravamen de las rentas de fuente interna obtenidas por los no residentes), o varía de un Estado a otro”²⁹.

Ahora bien, ¿Qué múltiples criterios pueden utilizar los Estados para que se produzca este fenómeno? Fundamentalmente se distinguen dos:

- El criterio de la residencia, (así como el de nacionalidad), que pertenece a criterios personales, en los que se relaciona la renta con el Estado de residencia del sujeto. Esto desemboca en que un Estado pueda gravar todas las rentas del sujeto (la renta mundial mencionada más arriba), con base en que se trata de un residente de su país y por tanto, posee potestad tributaria.
- El criterio de la territorialidad o de la fuente, que pertenece a criterios reales, en los que se relaciona la renta con el territorio donde se produce la renta, de forma que un Estado solo tiene potestad tributaria sobre las rentas producidas en su territorio³⁰.

A modo de ejemplo, traslademos estos criterios de conexión al supuesto hipotético que se analizará más tarde sobre la doble imposición.

²⁸ MARTÍN LÓPEZ J. y otros: “La doble imposición internacional: concepto”, *Manual de Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 4ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 66.

²⁹ FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E.: op. cit., pág. 13.

³⁰ MENÉNDEZ MORENO, A., op. cit., pág. 42.

“Un ciudadano con residencia en la localidad de Toulouse, (Francia), fallece dejando en herencia a su hijo con residencia en París (Francia), un apartamento situado en el municipio de Adeje, en Santa Cruz de Tenerife valorado en 350.000 euros, así como una cuenta corriente con el montante de 150.000 euros abierta en una sucursal de la ciudad parisina. Su hijo, tras aceptar la herencia, procede a la venta del inmueble por un total de 400.000 euros”.

En este caso, se advierte un problema de doble imposición si el Estado español aplica el criterio de la territorialidad (porque el inmueble objeto de la transmisión mortis causa se encuentra en territorio español) y el Estado francés aplica el criterio de la residencia, aludiendo que el causante tenía residencia en su territorio y por tanto puede someterle a gravamen por la renta mundial.

La problemática de la doble imposición se ha intentado paliar desde las tres subramas del Derecho tributario internacional, (esto es, la convencional, la comunitaria y la autónoma), pues, desde un punto de vista jurídico, es esencial su supresión para el respeto al principio de igualdad tributaria. Pero también desde la perspectiva económica se hace necesaria su erradicación, pues siguiendo a Abril Abadín, reconocido jurista y Abogado del Estado, la doble imposición produce “una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego a ámbito internacional”³¹, de forma que los capitales se desvían y el mercado internacional queda afectado.

Sin embargo, el principal límite para la supresión continúa siendo la soberanía de cada Estado; ya que, más allá de la Unión Europea, (en adelante UE), no hay una entidad internacional que pueda forzar a los países a luchar contra la doble imposición o la elusión de impuestos (prueba de ello es que algunos Estados todavía sean considerados como “paraísos fiscales”).

³¹ ABRIL ABADÍN, E.: “Métodos para evitar la doble imposición”, en AAVV: *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 144.

Con todo, siguiendo el esquema del también profesor Abadín, resultan entonces cinco elementos en la doble imposición. A saber:

- a) La incidencia de dos o más soberanías fiscales.
- b) La identidad o similitud de impuestos.
- c) La identidad de sujetos gravados.
- d) La identidad de periodo impositivo.
- e) La acumulación de la carga tributaria”³².

3.2.2.- Vías para su solución: Medidas y Métodos

En la actualidad, se distinguen las medidas para evitar la doble imposición internacional de los métodos para solucionarla, de forma que “las medidas suponen el cauce para la aplicación de los métodos”³³.

En cuanto a las medidas, estas pueden ser de tres tipos:

- Medidas unilaterales: Se trata de medidas tomadas unilateralmente por cada Estado, con el fin de evitar la doble imposición internacional para los sujetos sometidos a su poder tributario. Aunque solucionan el problema para los nacionales, (mediante la autolimitación de su poder tributario), resultan insuficientes desde el punto de vista internacional, pues dependen del principio de reciprocidad, esto es, que el resto de los Estados también establezcan medidas con sus contribuyentes; y esta armonización fiscal internacional, lamentablemente, aún no se ha alcanzado³⁴.
- Medidas bilaterales: Se trata de medidas acordadas entre dos Estados, con el fin de evitar la doble imposición. Estas medidas, (integradas por tratados, acuerdos, o convenios), son las más utilizadas actualmente, ya que consiguen que los Estados apliquen criterios uniformes en la materia. En los años veinte del siglo pasado, la Sociedad de Naciones comenzó con la tarea de elaborar un modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición; donde además se incluyeran

³² ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., págs. 138-140.

³³ Ídem, pág. 133.

³⁴ Ídem, pág. 145.

disposiciones de asistencia administrativa para el intercambio de informaciones, con el objetivo de evitar también la evasión fiscal³⁵.

Sin embargo, es en la segunda mitad del siglo XX, cuando la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), -anteriormente conocida como Organización Europea de Cooperación Económica-, consigue divulgar los llamados *modelos de convenio* sobre la renta y el patrimonio, y sobre las sucesiones; esto es, documentos orientativos para los Estados sobre el contenido de un Convenio de Doble Imposición, (en adelante CDI)³⁶. Así, el modelo de convenio más reciente sobre la renta y el patrimonio es del año 2017³⁷, mientras que en materia sucesoria es del año 1983³⁸.

Respecto a los CDI que ha suscrito España, se pueden destacar una multitud referidos a la renta y el patrimonio, pero solo tres referidos a las sucesiones, estos son, con Francia³⁹, con Suecia⁴⁰ y con Grecia⁴¹. En los Convenios con los dos primeros países se anticipaban ya “aspectos como la remisión a la normativa interna para definir el concepto de “residencia”, el establecimiento del criterio del “vínculo personal más estrecho” para el supuesto de que una persona fuese considerada residente en ambos estados (tiebreaker rules), [...], así como los principios de no discriminación, las cláusulas de intercambio de información,

³⁵ ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., págs. 146-147.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019. Recuperado de: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>. (fecha de la última consulta: 8 de Agosto de 2020)

³⁸ OCDE, *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts*, OECD Publishing, Paris, 1983. Recuperado de: <https://doi.org/10.1787/9789264177277-en>. (fecha de la última consulta: 8 de agosto de 2020)

³⁹ Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, *Boletín Oficial del Estado*, de 7 de enero de 1964. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-1>

⁴⁰ Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias, *Boletín Oficial del Estado*, de 16 de enero de 1964. Recuperado de: <https://www.boe.es/boe/dias/1964/01/16/pdfs/A00671-00673.pdf>

⁴¹ Convenio con Grecia para evitar la doble imposición referente a los impuestos sobre herencias, de 6 de marzo de 1919. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/Convenio_con_Grecia_para_evitar_la_doble_imposicion_referente_a_los_impuestos_sobre_herencias_shtml

[...]”⁴²; -resulta cuanto menos llamativo la mención a estos conceptos en los CDI si se observa la fecha su firma-. En cuanto al CDI con Grecia, no es propiamente un acuerdo que fije criterios comunes, sino más bien un conjunto de normas para los casos de españoles fallecidos en el país heleno o viceversa⁴³.

- Medidas multilaterales: Se trata de medidas acordadas entre varios Estados, es decir, tratados, acuerdos o convenios multilaterales. En este caso, destaca el “Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio, concluido en 1983 entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, y que ha sido objeto de revisiones posteriores”⁴⁴, -como la adhesión de las Islas Feroe-; el convenio multilateral que existió “entre los miembros del antiguo Pacto Andino, que ha sido sustituido por la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, sobre régimen fiscal para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, que afecta a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela”⁴⁵; o “el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, redactado por el Consejo de Europa”⁴⁶- del que España forma parte desde el 1 de enero de 2013, momento en el entró en vigor para nuestro país⁴⁷.

En España, según los arts. 94.1 y 96.1 CE⁴⁸, para este tipo de tratados el Estado necesita el consentimiento de las Cortes Generales para obligarse y, una vez publicado en el Boletín Oficial, pasan a formar parte del ordenamiento interno.

Respecto al ámbito europeo o comunitario, la Comisión Europea ha publicado en los últimos años varias recomendaciones para los Estados miembros en aras de evitar la

⁴² CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: Un camino aún por recorrer”, *Cuatrecasas Goncalves Pereira*. Recuperado de: https://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/la_eliminacion_de_la_doble_imposicion_internacional_en_materia_de_sucesiones_un_camino_aun_por_recorrer_557.pdf (fecha de la última consulta: 10 de agosto de 2020)

⁴³ CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones...”.

⁴⁴ FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E.: op. cit., pág. 17.

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ «BOE» núm. 276, de 16 de noviembre de 2012, páginas 79881 a 79899 (19 págs.). Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-14116>

⁴⁸ Véase los arts. 94.1 y 96.1 Constitución Española.

doble imposición; y ello debido al incremento considerable de ciudadanos que se han desplazado a trabajar o a residir en otro país miembro de la Unión, -proceso acelerado, por otra parte, como consecuencia del art. 63 TFUE⁴⁹, conforme al cual, *a contrario sensu*, existe una libre circulación de capitales dentro de la UE-.

Pues bien, debe destacarse la Recomendación en materia de sucesiones emitida en 2011⁵⁰. En ella se ilustran criterios para determinar el vínculo personal más estrecho de una persona, -a fin de obtener el Estado en el que debe tributar-; o se hace referencia a las desgravaciones fiscales que deben efectuar los Estados miembros cuando se da un caso de doble imposición. Sin embargo, lo más importante es el objetivo que se fija, consistente en que <<*la carga tributaria general de una sucesión concreta no sea superior a la carga que se aplicaría si únicamente el Estado miembro que tiene la carga tributaria más elevada de los Estados miembros implicados tuviera competencia fiscal sobre la sucesión en su totalidad*>>⁵¹, pues esclarece en qué puntos está trabajando la Comisión y cuál es la meta comunitaria cuando se plantea un problema de doble imposición.

Además, la recomendación abre la puerta para que los Estados puedan establecer una armonización en las prioridades, esto es, establecer un orden de prioridades en función de la territorialidad del bien o herencia, y en función de la residencia de quien recibe el beneficio. Sin embargo, las recomendaciones no son textos vinculantes para los Estados miembros, por lo que no han llegado a solucionar el problema por completo.

Una vez se han analizado las medidas, debe abordarse a través de qué métodos se van a aplicar dichas medidas. Es el momento entonces de estudiar los métodos actuales para evitar la doble imposición. Estos son:

⁴⁹ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 30 de marzo de 2010. Recuperado de: <https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

⁵⁰ Recomendación (UE) 2011/856 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, *Diario Oficial de la Unión Europea*. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:336:0081:0084:ES:PDF>

⁵¹ Recomendación (UE) 2011/856 de la Comisión.

- Método de exención o reparto: Es “aquel por el cual el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o, dicho en otras palabras, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero”⁵². Este método presenta, a su vez, dos modalidades:
 - a) La exención integral, que supone que el Estado de residencia prescinda por completo de las rentas obtenidas en el extranjero⁵³. La OCDE se refiere a la exención integral en los comentarios al art. 23 del Modelo de Convenio sobre la renta y el patrimonio apuntando lo dicho, que “el Estado R, -Estado de residencia-, no tiene en cuenta la renta que puede someterse a imposición en el Estado E o F, -Estado de la fuente-, a lo efectos de su impuesto”⁵⁴.
 - b) La exención con progresividad, “que supone que el Estado de residencia tome en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, pero únicamente para calcular el tipo impositivo que corresponde a la renta total”⁵⁵. También la OCDE se refiere a esta modalidad señalando que “el Estado R no grava la renta que puede someterse a imposición en el Estado E o F, pero este Estado conserva el derecho a tener en cuenta esta renta para determinar el impuesto exigible sobre el resto de la renta”⁵⁶.

Los efectos de este método en el contribuyente van a depender del tipo impositivo que ha soportado en el Estado de la fuente; si el tipo es menor al que se aplicaría en el Estado de residencia para una renta idéntica, el contribuyente se beneficia; sin embargo, en el caso contrario el contribuyente resultaría perjudicado⁵⁷.

- Método de imputación o crédito: Es “aquel por el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante”⁵⁸. Este método también presenta dos modalidades:

⁵² ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., pág. 167.

⁵³ *Ídem*, pág. 168.

⁵⁴ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, pág. 381.

⁵⁵ ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., pág. 168.

⁵⁶ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, pág. 381.

⁵⁷ ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., pág. 169

⁵⁸ *Ídem*, pág. 157

- a) La imputación integral, que supone una imputación del impuesto extranjero sin limitación alguna⁵⁹. Así, según la OCDE, “el Estado R, -Estado de residencia-, permite la deducción del importe total del impuesto pagado en el otro Estado respecto de las rentas que pueden someterse a imposición en este Estado”⁶⁰.
- b) La imputación ordinaria, que supone imputar el impuesto extranjero, “pero con la limitación que supone el importe del impuesto que en el ámbito nacional supondrían las rentas obtenidas en el extranjero”⁶¹. Según la OCDE, en este caso “La deducción concedida por el Estado R en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado”⁶².

Por otro lado, se advierten dos métodos que no evitan, pero atenúan la doble imposición internacional. Estos son:

- Método de deducción: Se basa en considerar como gasto deducible en la base imponible del impuesto la cantidad que ha pagado el contribuyente en el extranjero. Por tanto, no se evita en absoluto la doble imposición, sino que se reduce la renta que queda gravada⁶³.
- Método del tipo impositivo especial: Se basa en hacer tributar al contribuyente por las rentas obtenidas en el extranjero, aunque a un tipo inferior en comparación con el tipo nacional, y ello sin atender al tipo impositivo que se aplicó en el extranjero. Al igual que el método anterior, tampoco esta solución evita por completo la doble imposición, sino que la reduce, (siempre dependiendo de la diferencia entre el tipo impositivo extranjero y el especial nacional)⁶⁴.

⁵⁹ ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., pág. 158.

⁶⁰ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, pág. 382.

⁶¹ ABRIL ABADÍN, E.: op. cit., pág. 158.

⁶² OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, pág. 382.

⁶³ ABRIL ABADÍN, E., op. cit., págs. 153-154.

⁶⁴ Ídem, pág. 155.

Por último, también se distinguen otros métodos de exención en forma de incentivos fiscales que se han venido aplicando en convenios establecidos entre países desarrollados y subdesarrollados (o en vías de desarrollo), en aras de promover la inversión de capitales; pues “cuando el no residente inversor que obtiene el beneficio fiscal, posteriormente es gravado por su Estado de residencia, por la renta mundial, el beneficio fiscal concedido por el Estado en vías de desarrollo pierde toda su efectividad si, para eliminar la doble imposición, el Estado de residencia solo permite deducir el impuesto efectivamente pagado en el extranjero, pues la carga fiscal para el inversor es exactamente la misma”⁶⁵.

Así pues, se conceden en los convenios por parte de los países desarrollados determinadas cláusulas para que exista realmente un beneficio para el inversor, y por ende, para la economía del país más desfavorecido. Estas cláusulas, -también conocidas como la “imputación de impuestos no pagados”-, son:

- *Tax sparing*: Conforme a ella, “el Estado de residencia concede una deducción por doble imposición internacional, no por el impuesto efectivamente pagado en el extranjero, sino por el que el inversor hubiera pagado de no existir la exención o la reducción”⁶⁶.
- *Matching credit*: Conforme a ella, “el Estado de Residencia autoriza a que se deduzca una cantidad a tanto alzado superior al impuesto efectivamente pagado”⁶⁷.

España, considerado como Estado desarrollado, es el que suele conceder en la actualidad estas cláusulas cuando se obliga por medio de un convenio con un Estado subdesarrollado. Pero no siempre fue así, pues cuando comenzaba a firmar convenios todavía era considerado un país en vías de desarrollo por la OCDE y estaba en la posición contraria⁶⁸.

⁶⁵ HORTALÁ I VALLVÉ, J., “Las cláusulas tax sparing y matching credit. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, núms. 8-9,1995, pág. 463. Recuperado de: <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BED-1995-8-9-E687069E/PDF> (fecha de la última consulta: 20 de agosto de 2020)

⁶⁶ Ídem, pág. 465.

⁶⁷ Ibídem.

⁶⁸ Ídem, pág. 466.

IV.- LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL IRNR

Como ya se ha expuesto, la globalización ha generado un incremento de las operaciones mercantiles transfronterizas, así como de las migraciones, (especialmente en el ámbito de la UE), lo que ha multiplicado la cantidad de contribuyentes que obtienen algún tipo de renta en un Estado distinto al que residen, suscitando problemas en el ámbito tributario.

Por ello, España se ha visto en la necesidad de establecer tributos para los contribuyentes no residentes que desempeñan actividades productivas o generadoras de rentas en el territorio. Así, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, (en adelante IRNR) se ha convertido en la norma interna más importante sobre fiscalidad internacional, encuadrándose, por otro lado, en las medidas unilaterales a las que se ha hecho referencia en materia de doble imposición.

4.1.- Naturaleza jurídica y ámbito de aplicación

En relación con la naturaleza jurídica, según el art. 1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, (en adelante TRLIRNR), se trata de *<<un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste>>*⁶⁹. Por tanto, se trata de un tributo directo que grava las actividades generadoras de renta o de patrimonio realizadas por personas físicas, personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica que no poseen la condición de residente fiscal en el Estado español. Dichas actividades tienen que haberse generado en territorio español, por lo que se trata, además, de un tributo real.

Siguiendo el texto normativo, en su art. 2 se advierte el ámbito de aplicación del impuesto, el cual es el territorio del Estado español, incluyendo el mar territorial o el

⁶⁹ «BOE» núm. 62, de 12/03/2004. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

espacio aéreo. No obstante, esta delimitación debe ser completada con las singularidades que presentan algunos territorios, (arts. 2.3 y 2.4 TRLIRNR). En cuanto al País Vasco y Navarra, tienen asumidas las competencias normativas aunque “deben guardar respeto a la estructura impositiva general del Estado y quedan sometidos a la legislación contenida en los Convenios sobre Doble Imposición (CDI) y al Derecho comunitario”⁷⁰. Las especialidades de Canarias, Ceuta o Melilla consisten en beneficios fiscales, como la Zona Especial Canaria (ZEC)⁷¹ en el archipiélago.

4.2.- Hecho imponible

Según el art. 12.1 TRLIRNR: <<*Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente*>>. En efecto, el art. 13 recoge las rentas sujetas al impuesto, como son las rentas de actividades económicas realizadas con o sin establecimiento permanente situado en España, determinadas rentas del trabajo, rendimientos derivados de bienes muebles o inmuebles, o ganancias patrimoniales.

En cuanto al establecimiento permanente, es un concepto de gran importancia en este tributo pues se utiliza como criterio para determinar la competencia del Estado de la fuente. En la normativa interna, se considera que una persona física o jurídica opera mediante establecimiento permanente en España cuando⁷²:

- Por cualquier título disponga en este, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad.
- Actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

De esta forma, las personas que obtienen rentas mediante establecimiento permanente situado en España tributarán por la totalidad de la renta; por el contrario, las

⁷⁰ VÁZQUEZ TAÍN, M. A.: “Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación del IRNR”, Fiscalidad de no residentes: Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 40.

⁷¹ Ídem, pág. 41.

⁷² Ídem, pág. 117.

que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, (art. 15 TRLIRNR).

4.3.- Sujeto pasivo

Evidentemente, cobra una gran importancia en este tributo la residencia fiscal del sujeto, a fin de ser considerado contribuyente. Así, según el art. 5 TRLIRNR, *<<son contribuyentes por este impuesto:*

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38>>.

Por tanto, se deduce que un sujeto será considerado contribuyente por el IRNR siempre que realice alguna actividad generadora de renta o patrimonio en territorio español, y no tenga la condición de residente fiscal en España. Pues bien, el art. 6 TRLIRNR remite a lo estipulado en los arts. 9 LIRPF y 8 LIS, los cuales recogen dos criterios que asocian la residencia fiscal al territorio español: *<<a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español; y b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta>>*⁷³. Además, se establece una presunción *iuris tantum*, por la que se entiende que el contribuyente tiene la residencia habitual en España cuando residen en el país el cónyuge y los hijos menores de edad⁷⁴.

⁷³ «BOE» núm. 285, de 29/11/2006. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

⁷⁴ Art. 9.2, «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

De este modo, debe de no cumplirse ninguno de los tres vínculos de la residencia fiscal en España (permanencia, económico y familiar), para que una persona pueda ser considerada no residente y, por tanto, sujetarse al IRNR.

V.- LA DOBLE IMPOSICIÓN Y EL ISD

Ya se ha hecho referencia, aunque desde la óptica internacional, al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, (en adelante, ISD), a través de la Recomendación de la Comisión Europea de 2011 o del Modelo de Convenio de la OCDE de 1983. Pues bien, es preciso ahora abordar la normativa interna.

5.1.- Naturaleza jurídica y ámbito de aplicación

Siguiendo el art. 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante LISD): << [...] *de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley*>>⁷⁵.

Respecto al ámbito de aplicación, el tributo se exige en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra y de lo dispuesto en los CDI. Pero sin duda alguna, la nota característica de este impuesto es que está cedido a las CCAA, (art. 2 LISD), las cuales poseen competencias para la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa, a través de la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias*, (en adelante Ley 22/2009). También poseen competencias normativas, como la capacidad de crear sus propias reducciones en la base imponible⁷⁶.

⁷⁵ «BOE» núm. 303, de 19/12/1987. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

⁷⁶ «BOE» núm. 305, de 19/12/2009. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

En el caso de Canarias, las reducciones y bonificaciones propias vienen establecidas en el *Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos*.

Pues bien, a raíz de la delegación del Estado, se ha visto necesario establecer unos criterios⁷⁷ en relación con los puntos de conexión, -a fin de esclarecer la CA que posee la competencia en cada caso-.

La consecuencia directa de que se haya cedido este impuesto a las CCAA es que nos encontramos con diferentes gravámenes del impuesto según la CA en la que residamos. Esto ha conducido a que muchos ciudadanos cambien su residencia habitual de CCAA que mantienen un gravoso ISD a CCAA que lo han eliminado, o al menos, minimizado. Este fenómeno se conoce como “deslocalización”. Con la deslocalización, los ciudadanos consiguen que, en virtud del punto de conexión, se aplique la normativa de la CA en la que residen a la fecha del devengo, (si por ejemplo se trata de una adquisición *mortis causa*)⁷⁸.

Para tratar de evitar este fenómeno, en la actualidad se computa el lugar en el que el contribuyente ha permanecido un mayor número de días en el periodo de los 5 años inmediatamente anteriores al día anterior al del devengo, (art. 28.1 b) Ley 22/2009). El lugar resultante de este cálculo será entonces el punto de conexión, aplicándose la normativa de la CA donde se encuentre⁷⁹.

5.2.- Hecho imponible

⁷⁷ Estos criterios se recogen en el art. 32.2 de la Ley 22/2009, a saber:

<<a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “*mortis causa*” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo>>.

⁷⁸ PÉREZ ROYO, F. “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en AAVV (PÉREZ ROYO, Dir.): *Curso de Derecho tributario: Parte especial*, 13ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2019, pág. 616.

⁷⁹ Ídem, pág. 616.

Según el art. 3 LISD, los hechos que originan el nacimiento de la obligación tributaria principal son:

<<a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias>>.

5.3.- Sujeto pasivo

Siguiendo el art. 5 LISD, se consideran sujetos pasivos de este impuesto: *<<a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes; b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas; c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios>>.* Además, en el art. 8 LISD se recogen posibles responsables subsidiarios del pago del impuesto.

Por otra parte, el ISD diferencia entre residentes y no residentes. En otros impuestos directos como el IRPF o el IS también se hace esta distinción, pero el trato a los no residentes ha quedado englobado, -como ya se ha visto-, en el IRNR. Sin embargo, la LISD sigue conservando la distinción y prevé la posibilidad de que el contribuyente lo sea por obligación personal (art. 6 LISD) o por obligación real (art. 7 LISD):

- El contribuyente que tributa por obligación personal es aquel que tiene su residencia habitual en España según las normas del IRPF; que, como ya se expuso en el IRNR, se adquiere cuando se reside más de 183 días de los 365 anteriores a la fecha del devengo en territorio español. Así, el sujeto pasivo (causahabiente, donatario, beneficiario) que tributa por obligación personal lo hace por la totalidad de los bienes y derechos que adquiere, con independencia de donde se encuentren situados, (art. 6 LISD).

- El contribuyente que tributa por obligación real es aquel que no tiene su residencia habitual en España según las normas del IRPF, es decir, que pasa menos de 183 días en territorio español. En este caso, el sujeto pasivo tributa solo por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, (art. 7 LISD).

En relación con la obligación real, España ha sido advertida en diversas ocasiones por la Comisión de la UE de que las diferencias de trato tributario entre residentes y no residentes podrían ser contrarias a los principios de libertad de residencia o de establecimiento, en atención a la abundante jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). La problemática reside en que los residentes en España acaban tributando por la normativa de la CA en función al punto de conexión, mientras que los no residentes deben tributar por la normativa estatal, la cual siempre es más gravosa⁸⁰.

Posteriormente, la Comisión demandó a España ante el TJUE alegando que no se respetaban los arts. 21 y 63 TFUE, así como los arts. 28 y 40 del Acuerdo sobre el EEE, al establecer diferencias en el trato fiscal entre los residentes en España y los no residentes. Pues bien, por medio de la sentencia de 3 de septiembre de 2014, el TJUE entendió que España sí incumplía los citados artículos, pues establecía unas distinciones residentes y no residentes que producía una discriminación⁸¹.

Como consecuencia de esta resolución, España ha tenido que adecuar la normativa, que se refleja en la nueva redacción de la DA 2ª LISD, por la cual el contribuyente no residente se puede acoger ahora a la normativa de la CA en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos de todo el caudal relicto situados en España⁸².

⁸⁰ PÉREZ ROYO, F., op. cit., pág. 615.

⁸¹ STJUE de 3 de septiembre de 2014, C-127/12, Comisión Europea contra Reino de España. Recuperado de: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2229830>

⁸² PÉREZ ROYO, F., op. cit., pág. 615.

En la línea del TJUE, el Tribunal Supremo (en adelante TS) ha dictado entre otras, las sentencias 242/2018, de 19 de febrero de 2018, 488/2018, de 21 de marzo de 2018 y 492/2018, de 22 de marzo de 2018⁸³, -en este caso respecto a contribuyentes no residentes extracomunitarios-, en las que insiste también en que no hay diferencias objetivas entre una persona residente y no residente para que exista un trato diferenciado; y, por tanto, también las personas extracomunitarios pueden optar por las normativas autonómicas. Además, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, mediante la consulta vinculante V3180-19, de 15 de noviembre de 2019⁸⁴, ha aceptado el criterio jurisprudencial, declarando que la DA 2ª LISD también debe aplicarse respecto a los ciudadanos extracomunitarios.

En otro orden de cosas, respecto a la doble imposición, el art. 23 LISD recoge una deducción cuando la sujeción sea por obligación personal. Así, el contribuyente podrá deducir la cantidad menor entre el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero y el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD al incremento patrimonial correspondiente a bienes que se encuentren fuera de España.

VI.- ANÁLISIS PRÁCTICO

Se trata ahora de aplicar y valorar en la práctica toda la normativa que se ha expuesto. Para ello se ha planteado un supuesto hipotético en el que existe un elemento extranjero, y por tanto una interacción entre dos sistemas tributarios (español y francés). Aunque se ha mencionado a lo largo del estudio, se hace necesario recordarlo:

“Un ciudadano con residencia en la localidad de Toulouse, (Francia), fallece dejando en herencia a su hijo con residencia en París (Francia), un apartamento situado en el

⁸³ Véase: STS 242/2018, de 19 de febrero de 2018, Sala Tercera, (rec. núm. 62/2017). Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/87b7378fb894c8bc/20180305>

STS 488/2018, de 21 de marzo de 2018, Sala Tercera, (rec. núm. 2893/2016). Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/578a4130cb50a022/20180405>

STS 492/2018, de 22 de marzo de 2018, Sala Tercera, (rec. núm. 125/2017). Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/af585690b568b69f/20180405>

⁸⁴ Véase: Consulta vinculante V3180-19, de 15 de noviembre de 2019, de la Dirección General de Tributos. Recuperado de: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3180-19

municipio de Adeje, en Santa Cruz de Tenerife valorado en 350.000 euros, así como una cuenta corriente con el montante de 150.000 euros abierta en una sucursal de la ciudad parisina. Su hijo, tras aceptar la herencia, procede a la venta del inmueble por un total de 400.000 euros”

6.1.- Aplicación de los mecanismos actuales para evitar la doble imposición

En primer lugar, en orden al supuesto, se atiende al impuesto que grava el incremento patrimonial a título lucrativo *mortis causa*. Se deduce que ambos países pueden gravar la exacción del impuesto, el sistema español siguiendo el criterio de la territorialidad (el inmueble objeto de la adquisición se encuentra sito en España), y el sistema francés el de la residencia, (gravando a su residente por la herencia mundial). Pues bien, en estos casos se acude primeramente a la normativa convencional, donde se observa el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Francia en 1964, al cual ya se ha hecho referencia más arriba.

El art. 30 del Convenio señala que: <<Los bienes inmuebles (incluidos los accesorios) solo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están sitos [...]>>. En este caso, el inmueble se encuentra en territorio español, por lo que se atribuye la soberanía a España y el país galo debe aplicar el método de exención integral. El heredero no residente, -causahabiente-, se convierte por tanto en contribuyente por obligación real del ISD, (art. 7 LISD).

En este punto, de acuerdo con la DA 2ª LISD, el contribuyente puede tributar por la normativa estatal o por la normativa de la CA en la que se encuentre el mayor valor de bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si el causahabiente se decanta por esta segunda opción⁸⁵, la DA remite a la normativa aplicable en la CA de Canarias, pues no se contemplan más bienes en el supuesto que el situado en Santa Cruz de Tenerife.

Siguiendo el art. 9 LISD, la base imponible estará formada por el valor real de los bienes y derechos, minorados en su caso por las cargas y deudas deducibles. En este caso,

⁸⁵ La razón es obvia, la normativa autonómica es más ventajosa para el contribuyente que la estatal, pues contempla reducciones adicionales en la base imponible o bonificaciones en la cuota, entre otras cuestiones.

el valor total asciende a 350.000 euros (no se computan los 150.000 euros pertenecientes a la cuenta corriente pues tributa por obligación real). A esta cantidad debe sumarse la cantidad correspondiente al ajuar doméstico (art. 15 LISD), que tras varias sentencias recientes del TS⁸⁶, se ha corregido del 3% sobre el total de la masa hereditaria al 3% solo “sobre aquellos bienes afectos al uso personal del causante”, excluyendo por tanto el resto de los bienes o derechos.

De este modo, aplicando el 3% solo a la vivienda del causante, se obtiene el montante de 10.500 euros, por lo que la base imponible neta es de 360.500 euros. Pues bien, es el momento de practicar las reducciones, donde a raíz de la elección del contribuyente, se aplicarán las reducciones previstas en el art. 20 del *texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos*, según el cual se aplicará una reducción por parentesco de 18.500 euros al encontrarse en el Grupo II (descendientes mayores de 21 años). En este caso, no puede ser de aplicación la reducción por vivienda habitual regulada en el art. 21 del texto refundido, pues se recuerda que el causante tenía fijada su residencia en Francia.

La base liquidable resultante es de 342.000 euros (no se calcula la porción hereditaria del hijo puesto que no se advierten más herederos en el supuesto). Esta cantidad debe multiplicarse por el tipo de gravamen que se indica en la escala general, pues Canarias no tiene aprobada una escala propia. Así, según el art. 21 LISD, se obtiene una cuota íntegra de 66.176,81 euros (40.011,04 euros + 26.165,77 euros). Suponiendo que el heredero tiene un patrimonio preexistente inferior a 402.678,11 euros, -y al pertenecer al Grupo II-, se multiplica entonces la cuota íntegra por 1 y se obtiene la cuota tributaria, con el mismo montante.

En este punto, la CA de Canarias establecía una bonificación de la cuota por parentesco del 99,9% para los grupos I y II. Sin embargo, esta bonificación se ha modificado a través de la DF 7^a la *Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos*

⁸⁶ Véase:

STS 342/2020, de 10 de marzo de 2020, Sala Tercera (rec. 4521/2017). Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8bae145161739714/20200619>

STS 499/2020, de 19 de mayo de 2020, Sala Tercera (rec. núm. 6027/2017). Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2af4e282d770d9be/20200526>

Generales de Canarias para 2020, y en la actualidad la bonificación del 99,9% solo se contempla para estos grupos cuando la cuota tributaria es inferior a 55.000 euros.

Por tanto, atendiendo a la cuota tributaria de 66.176, 81 euros y a las nuevas bonificaciones, se aplicará una primera bonificación del 99,9% a esos 55.000 euros, y al resto de la cuota una segunda bonificación del 80%, con lo que la cantidad resultante a ingresar será de 2.290, 36 euros, según el siguiente detalle:

-55.000 € x bonificación del 99,9%= 54.945 €, con lo que resulta 55 € a pagar.

-Resto de cuota tras restar 55.000 a 66.176,81, esto es, 11.176,81 € x

bonificación del 80%= 8.941,45 €, con lo que resulta 2.235,36 € a pagar.

-Total cuota a pagar: 55 + 2.235,36 = 2.290,36 €.

En segundo lugar, debe atenderse al impuesto que grava la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión del inmueble, al ser el transmitente una persona física no residente en España, debe seguirse el mismo procedimiento al impuesto anterior, observándose el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995⁸⁷.

Conforme al art. 13.1 a) de dicho Convenio, *<<Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado>>*. Por tanto, hemos de referirnos entonces al IRNR, la normativa interna. En el art. 13.1 i) 3º LIRNR, se encuentran recogidas las ganancias patrimoniales que proceden de bienes inmuebles situados en territorio español.

Siguiendo el art. 24 LIRNR, la base imponible está constituida por el rendimiento íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la LIRPF. Así, la ganancia patrimonial se determina por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, o, como

⁸⁷ «BOE» núm. 140, de 12/06/1997. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1997-12729&p=19970612&tn=1>

en este caso, al no poseer el valor de adquisición, por la diferencia entre el valor de mercado y el valor de transmisión; lo que arroja la cifra de 50.000 euros, (400.000 euros – 350.000 euros).

A dicha cantidad debe aplicarse el tipo de gravamen del 19 %, según señala el art. 25.1 a), pues el contribuyente tiene su residencia en un país miembro de la UE, (y no así el tipo general del 24%); por lo que se obtiene como cuota tributaria la cantidad de 9.500 euros, que se detalla como sigue: 50.000 euros x 19% = 9.500 euros.

Debe precisarse además que las transmisiones de inmuebles que tienen como parte vendedora a un contribuyente no residente están sujetas a una retención del 3% del precio de la venta. Dicha retención debe hacerla en todo caso la parte compradora, (art. 25.2 LIRNR). Con todo, se obtiene que la cantidad total que soporta el contribuyente es de 11.790,36 euros.

6.1.1.- Comparativa con la normativa estatal del ISD

Rescatando la liquidación del ISD, se hace necesario analizar también el gravamen estatal. Así, en el caso de que el contribuyente se hubiese decantado por la normativa estatal, la base imponible sería la misma, 360.500 euros, pero luego serían de aplicación las reducciones estatales, -que para el Grupo II son de 15.956,87 euros-, por lo que se obtendría una base liquidable de 344.543,13 euros.

Tras multiplicar la base liquidable por el tipo de gravamen (40.011,24 euros + 26.814,27), se obtendría una cuota íntegra de 66.825,51 euros, que, como el contribuyente tiene un patrimonio menor a 402.678,11 euros, también sería la cuota tributaria. En este punto, la normativa estatal no establece más bonificaciones, por lo que la cantidad final a ingresar sería la misma, 66.825,51 euros, (a diferencia de los 2.290,36 euros que soportaba el contribuyente con la normativa de la CA de Canarias). Se observa así la diferencia tan abultada entre el gravamen estatal y el gravamen autonómico que ha sido objeto de tanta controversia, como ya se ha expuesto.

VII.- CONCLUSIONES

La doble imposición fiscal es, sin duda, un grave problema en el ámbito internacional. El fenómeno por el que dos o más Estados gravan un mismo hecho y en un mismo periodo impositivo por impuestos similares constituye una traba para el tráfico económico internacional, así como para el principio mismo de justicia tributaria.

Si bien se ha intentado evitar a través de medidas y métodos, lo cierto es que resulta un tanto insuficiente. Las medidas unilaterales consiguen resolver parcialmente el problema a través de la limitación de su poder tributario, pero fracasan en cuanto dependen del principio de reciprocidad.

Las medidas bilaterales como los convenios de doble imposición son hasta la fecha la forma más acertada para acabar con esta problemática, pues se logra que los dos sistemas tributarios apliquen criterios uniformes. Sin embargo, dependen de la voluntad de los Estados para ser suscritos, además de que en su mayoría han quedado desfasados de la nueva realidad tributaria internacional, -recuérdese la fecha de ratificación de los convenios en materia de sucesiones-.

Las medidas multilaterales, por su parte, constituyen la gran esperanza de la fiscalidad internacional, pues más allá de los citados en esta investigación no se ha alcanzado ningún gran convenio que unifique criterios fiscales a nivel de varios sistemas tributarios. El principal impedimento continúa siendo la soberanía estatal, que impide, a mi modo de ver, el establecimiento de unos principios tributarios generales comunes a todos los países y que solventaría la cuestión.

En cuanto a los métodos, aunque algunos resultan ser satisfactorios, no en todos los casos se consigue evitar la doble imposición, tan solo atenuarla, por lo que el elemento extranjero continúa representando una barrera en las relaciones transnacionales. Por el contrario, una asunto que sí ha fructificado en los últimos años es el intercambio de informaciones entre los Estados con el fin de acabar con la evasión fiscal, que, de forma legal, también ocurre a consecuencia de los distintos criterios fiscales que se encuentran.

Se trata en efecto de tipo de acuerdo que está en alza en la actualidad y que ha conseguido aunar las voluntades de la mayoría de los Estados, salvando a los llamados *paraísos fiscales*.

Pero no solo en el ámbito internacional se advierten desequilibrios. En el sistema interno, y concretamente en el ámbito del ISD también se observan disparidades que han llegado hasta el TJUE, debido al gravamen que venían soportando los no residentes. Después del análisis realizado, no se puede estar en desacuerdo con el TJUE, pues la diferencia entre el gravamen estatal y los gravámenes autonómicos, -producto de la cesión del impuesto-, ocasionaba efectivamente una discriminación hacia el no residente, que se veía obligado a tributar por la normativa estatal, sin ocasión de acogerse a los beneficios autonómicos.

La solución pasa, tanto a nivel nacional como internacional, por armonizar. En el ámbito interno, la coexistencia entre las distintas potestades tributarias (estatal, autonómica y local), puede ser perturbadora para el contribuyente, como en el caso del ISD. Por supuesto, deben atenderse las características y peculiaridades regionales, -como es el caso del régimen económico y fiscal de Canarias-; pero la cesión a las autonomías de cuestiones normativas por ejemplo, produce en la realidad jurídica una disparidad de gravámenes del impuesto, y ello dentro del propio Estado.

En el ámbito internacional, la necesidad de una armonización fiscal es evidente. Se anhela el establecimiento de unos principios comunes por parte de los Estados, así como la obligatoriedad de seguir criterios idénticos o similares, al menos en el marco comunitario, pues las Recomendaciones de la Comisión, al no contar con efecto vinculante, resultan insuficientes. En definitiva, si bien hay aplicaciones prácticas beneficiosas para evitar la doble imposición, a grandes rasgos debe perfeccionarse, por lo que todavía queda mucho camino por recorrer.

VIII.- BIBLIOGRAFÍA

ABRIL ABADÍN, E.: “Métodos para evitar la doble imposición”, en AAVV: XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

COLLADO YURRITA, M.A. y LUCHENA POZO, GM: “El tributo. Concepto, características y clasificación” en AAVV. (COLLADO YURRITA, M.A., LUCHENA POZO, GM, Dir.) (2013). Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 3ª ed., Ed. Atelier, Barcelona, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GUERRA, E.: “Aproximación al concepto de derecho fiscal internacional”, Derecho fiscal internacional, 3ª ed., Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2018.

FERREIRO LAPATZA, J.J., Instituciones de Derecho financiero, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2010.

MARTÍN LÓPEZ J. y otros: “La doble imposición internacional: concepto”, Manual de Derecho Financiero y Tributario: Parte General, 4ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F., Derecho Tributario, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008.

MENÉNDEZ MORENO, A., Derecho Financiero y Tributario, 10ª ed., Ed. Lex Nova, Valladolid, 2009.

PÉREZ ROYO, F. “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en AAVV (PÉREZ ROYO, Dir.): Curso de Derecho tributario: Parte especial, 13ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 2019.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”, Hacienda y Derecho, (Vol. II), Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

VÁZQUEZ TAÍN, M. A.: “Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación del IRNR”, Fiscalidad de no residentes: Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, Boletín Oficial del Estado, de 7 de enero de 1964. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1964-1>

Convenio con Grecia para evitar la doble imposición referente a los impuestos sobre herencias, de 6 de marzo de 1919. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Grecia/Convenio_con_Grecia_para_evitar_la_doble_imposicion_referente_a_los_impuestos_sobre_herencias_.shtml

Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias, Boletín Oficial del Estado, de 16 de enero de 1964. Recuperado de: <https://www.boe.es/boe/dias/1964/01/16/pdfs/A00671-00673.pdf>

Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1978. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Consulta vinculante V3180-19, de 15 de noviembre de 2019, de la Dirección General de Tributos. Recuperado de: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3180-19

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: Un camino aún por recorrer”, Cuatrecasas Goncalves Pereira. Recuperado de: https://www.cuatrecasas.com/media_repository/docs/esp/la Eliminacion de la doble i mposicion internacional en materia de sucesiones un camino aun por recorrer __55 7.pdf

HORTALÁ I VALLVÉ, J., “Las cláusulas tax sparing y matching credit. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, Boletín de la Facultad de Derecho, núms. 8-9,1995. Recuperado de: <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-1995-8-9-E687069E/PDF>

Iberley, *Sistema tributario estatal*. Recuperado de: <https://www.iberley.es/temas/sistema-tributario-estatal-27621>

Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, Boletín Oficial del Estado, de 16 de noviembre de 2012. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-14116>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, Boletín Oficial del Estado, de 21 de octubre de 1980. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias, Boletín Oficial del Estado, de 4 de febrero de 2011. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-2106>

Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, Boletín Oficial del Estado, de 13 de septiembre de 1986. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-24334>

Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, Boletín Oficial del Estado, de 1 de octubre de 1992. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14463>

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, Boletín Oficial del Estado, de 19 de diciembre de 2009. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-20375>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Boletín Oficial del Estado, de 12 de diciembre de 1987. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Boletín Oficial del Estado, de 1 de julio de 2004. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019. Recuperado de: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

OCDE, Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, OECD Publishing, Paris, 1983. Recuperado de: <https://doi.org/10.1787/9789264177277-en>.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Boletín Oficial del Estado, de 10 de marzo de 2004. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Boletín Oficial del Estado, de 12 de marzo de 2004. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

Recomendación (UE) 2011/856 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, Diario Oficial de la Unión Europea. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:336:0081:0084:ES:PDF>

STJUE de 3 de septiembre de 2014, C-127/12, Comisión Europea contra Reino de España. Recuperado de: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157285&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2229830>

STS 242/2018, de 19 de febrero de 2018, Sala Tercera, (rec. núm. 62/2017). Recuperado de: <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/87b7378fb894c8bc/20180305>

STS 488/2018, de 21 de marzo de 2018, Sala Tercera, (rec. núm. 2893/2016).

Recuperado de:

<http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/578a4130cb50a022/20180405>

STS 492/2018, de 22 de marzo de 2018, Sala Tercera, (rec. núm. 125/2017).

Recuperado de:

<http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/af585690b568b69f/20180405>

STS 342/2020, de 10 de marzo de 2020, Sala Tercera (rec. 4521/2017).

Recuperado de:

<http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8bae145161739714/20200619>

STS 499/2020, de 19 de mayo de 2020, Sala Tercera (rec. núm. 6027/2017).

Recuperado de:

<http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2af4e282d770d9be/20200526>

Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial de la Unión Europea, de 30 de marzo de 2010. Recuperado de:
<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>