



Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



Grado en Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso: 2017/2018
Convocatoria: Julio

FISCALIDAD INTERNACIONAL Y DOBLE IMPOSICIÓN EN ESPAÑA: ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

INTERNATIONAL TAXATION AND DOUBLE IMPOSITION
IN SPAIN: ANALYSIS OF DOUBLE IMPOSITION
AGREEMENTS

Realizado por el alumno: Don Adrián Meneses Cabello

Tutorizado por el Profesor: Don Miguel Cabrera Pérez-Camacho

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

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario



ABSTRACT

The aim of the present work is to study international taxation, understood as that specialty of tax law that studies the legal norms that regulate public and private relations between countries in the tax field and that may affect any type of tax, provided that it consists of an international or foreign element, making special mention to the figure of double imposition and its projection in the international sphere.

Throughout the work, we will analyze in detail what double imposition is, specially the effects produced by international double imposition, which occurs when a taxpayer is a resident, for tax purposes, in two countries, and the ways to resolve the double international taxation. These ways are the mechanisms that are offered to States to eliminate international double imposition.

The analysis of the double imposition will lead us to delve into a specific subject: Double Imposition Agreements, which we will study in detail in terms of structure and content, in addition to analyzing the Double Imposition Agreements signed by Spain and we will make an emphasis in some analogies and differences that they present.

RESUMEN

El objeto del presente trabajo es estudiar la fiscalidad internacional, entendida como aquella especialidad del derecho tributario que estudia las normas jurídicas que regulan las relaciones públicas y privadas entre países en el ámbito tributario y que pueden afectar a cualquier tipo de tributo siempre que conste de un elemento internacional o extranjero, haciendo mención especial a la figura de la doble imposición y su proyección en el ámbito internacional.

A lo largo del trabajo, analizaremos detalladamente qué es la doble imposición, especialmente los efectos que produce la doble imposición internacional, aquella que se produce cuando un contribuyente es a la vez residente a efectos fiscales en dos países, y las vías para resolver la doble imposición internacional, siendo las mismas los mecanismos que se ofrecen a los Estados para eliminar la doble imposición internacional.

El análisis de la doble imposición conllevará a profundizar en una materia en específico, como son los Convenios de Doble Imposición, los cuales estudiaremos detalladamente en cuanto a estructura y contenido se refiere, además de analizar los Convenios de Doble Imposición suscritos por España y haremos hincapié en algunas analogías y diferencias que éstos presentan.

ÍNDICE

<u>Contenido</u>	<u>Páginas</u>
i. Introducción.....	1-3
1. Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional.....	1-3
ii. Fiscalidad Internacional.....	4-6
1. Concepto y nociones básicas.....	4-5
2. Principios jurídicos de la fiscalidad internacional.....	5-6
iii. Doble Imposición.....	6-8
1. Concepto y tipos.....	6-8
iv. Doble Imposición Internacional.....	8-15
1. Concepto.....	8-12
2. Métodos para eliminar la doble imposición internacional.....	12-15
v. Convenios de Doble Imposición.....	15-35
1. Modelos de los convenios.....	15-18
2. Fines de los convenios.....	18-19
3. Estructura de los convenios.....	19-23
4. Aprobación de los convenios.....	23-28

5. Aplicación de los convenios.....	28-32
6. Interpretación de los convenios.....	32-33
7. Calificación de los convenios.....	33-35
VI. La Doble Imposición en España.....	35-46
1. Convenios de Doble Imposición suscritos por España.....	35-39
2. Análisis de los Convenios de Doble Imposición entre España y otros Estados contratantes.....	39-46
a) Análisis del convenio de doble imposición entre España y Brasil.....	40-42
b) Análisis del convenio de doble imposición entre España y China.....	42-44
c) Análisis del convenio de doble imposición entre España y Austria.....	45-46
VII. Conclusiones.....	46-48
1. Valoración personal.....	46-48
VIII. Bibliografía.....	49-52
1. Manuales.....	49
2. Normativa.....	49-51
3. Webgrafía.....	51-52

I. INTRODUCCIÓN.

1. Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional.

El presente trabajo tiene como objeto el análisis de la fiscalidad internacional y los efectos que la misma produce en el ámbito de los convenios de doble imposición internacional que España tiene suscrito con el resto de países.

Los retos que actualmente está sufriendo nuestro entorno económico han desembocado en un continuo incremento del proceso de globalización a nivel nacional para sujetos particulares y empresas, a través del incremento de las exportaciones, uniones estratégicas de carácter internacional e inversiones en implantación en los mercados exteriores.

Como consecuencia de ello y de los futuros problemas que pueden ir surgiendo en la materia, el derecho fiscal internacional está integrado por normas que tratan de evitar esos problemas y cuestiones difíciles de resolver.

Cualquier operación de cara al exterior de un Estado, debe de tener en consideración dos jurisdicciones o, mejor dicho, dos cuerpos normativos distintos. En nuestro caso, habrá que estar al tanto de la normativa española y la normativa extranjera, pues según los principios generales de la fiscalidad internacional, cualquier operación realizada en el exterior pasará por ambos sistemas tributarios.

Desde una perspectiva jurídica, hay que tener en cuenta que el derecho fiscal internacional está integrado por normas y tratados que, además de intentar evitar la evasión fiscal, también buscan incentivar la internacionalización y eliminar la doble imposición internacional,

intentando así prevenir los problemas de doble tributación que pudiera ser obstáculo para ellos.

Dado que la fiscalidad internacional se regula en torno al Derecho Internacional público y/o privado y lo hace en función de la territorialidad y la residencia del sujeto pasivo, no sólo regula las relaciones entre los agentes implicados en el comercio internacional, sino también a través de tratados internacionales entre dos o más sujetos de Derecho Internacional con el objeto de favorecer y solucionar esos problemas comunes.

El fin de los tratados internacionales entre dos o más sujetos es distribuir con mayor igualdad u objetividad los gravámenes para que un mismo ingreso no deba de soportar por doble partida cargas tributarias. Por ello, es necesario tener en cuenta estos acuerdos a la hora de conocer la existencia o no de convenios y mecanismos para evitar la doble imposición firmados por España.

Las soluciones para prevenir la doble imposición no son sino una excepción a la regla general, que es la doble tributación internacional, consistente en la idea de que cada Estado tiene derecho a gravar a las personas por la nacionalidad, el domicilio o la residencia de la que dependen del mismo.

En España, nuestro sistema tributario dispone de mecanismos aplicables para evitar la problemática de la doble imposición. Siempre que se cumplan determinados requisitos, los métodos por los que se puede optar son, en síntesis, los siguientes:

- Método de exención: supone el no gravamen en España de las rentas gravadas en el extranjero. El Estado de residencia renuncia a gravar las rentas obtenidas en el Estado de la fuente.

- Método de imputación: se incorpora la renta o patrimonio obtenida en el otro Estado de la fuente a la base imponible del Estado de residencia.

En cuanto a los propios convenios de doble imposición, entendidos como tratados internacionales que contienen medidas para evitar los supuestos de doble imposición internacional, a la hora de estudiar la figura de los mismos abordaremos una serie de objetivos y formalidades que los mismos deben de recoger.

Debemos de partir, en primer lugar, de que la estructura de los convenios de doble imposición firmados por los distintos países tiene su fundamento en los modelos propuestos por la OCDE y la ONU para orientación de los países miembros. Los convenios de doble imposición son normas de derecho internacional y como tal deben ser interpretados, según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que establecen como bases los principios generales de la buena fe, de la primacía del texto y de tener en cuenta el objeto y fin del tratado.

Para contemplar de forma integral la fiscalidad de los sujetos no residentes, es necesario tener en cuenta, además de la legislación interna en materia del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, los diferentes tratados y convenios internacionales que tiene suscritos un país en vigor, que tienen primacía sobre el derecho interno. En la actualidad, están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición. A lo largo del trabajo, haremos un breve análisis a algunos de los 103 convenios de doble imposición que España ha suscrito con los demás Estados, valorando y detallando determinados artículos que recogen los mismos, haciendo hincapié en la cláusula o en el artículo referido a los métodos de eliminación de la doble imposición, así como destacando algunas especialidades.

II. FISCALIDAD INTERNACIONAL.

1. Concepto y nociones básicas.

A grandes rasgos, podemos afirmar que la fiscalidad internacional estudia la afectación entre países en el ámbito impositivo. Conviene destacar aquí el concepto de la residencia y no el concepto de la nacionalidad, siendo un problema de fiscalidad internacional los efectos que produciría aquella persona que posea una renta en un país del cual no es residente, produciendo ello un límite a la potestad tributaria.

Por lo que respecta a la potestad tributaria, FERNANDO SERRANO ANTÓN¹ señala que dicha potestad se ve restringida por cuestiones de distinta naturaleza y, en especial, cuando se pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero.

Para una mejor interpretación de este concepto, partiendo de lo expuesto anteriormente, podemos deducir tres posibilidades de pago de impuestos:

- a) Pagar impuestos en el lugar de residencia.
- b) Pagar impuestos en el país donde la persona física o jurídica obtenga la renta.
- c) Pagar en ambos países.

En líneas generales, la potestad tributaria de un Estado se encuentra limitada o restringida a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad, que sean residentes, a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. La mayoría de los Estados, cuando

¹ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *Fiscalidad internacional*. 3ª edición, Centro de estudios financieros, Madrid, 2006, pág. 227.

aprueban normas legales sobre la tributación de residentes no nacionales, requieren de una conexión vinculante con el territorio, pese a haber aceptado ellos mismos restricciones en la aplicación del principio de territorialidad. Esa conexión debe de ser un nexo definido entre el Estado y la persona, la propiedad o la transacción que pretenda éste tributar.

2. Principios jurídicos de la fiscalidad internacional.

En aquellos casos en el que las actividades que generen rentas, rendimientos del capital (inmobiliario y mobiliario) o cualquier otro tipo de actividad, ya sea empresarial o financiera, estén sujetas a la jurisdicción de más de un ente fiscal nacional, pueden surgir problemas de doble imposición internacional.

Ante esta problemática, los organismos fiscales internacionales deben de facilitar una serie de herramientas que sirvan de ayuda a los Estados, que ofrezcan soluciones prácticas a la doble imposición internacional y que reduzcan los problemas de eficiencia y equidad que ello origina.

Esas herramientas para asentar las bases jurisdiccionales de la fiscalidad internacional son los principios básicos de sujeción, que se estructuran básicamente en dos principios:

- a) **Principio personalista:** de acuerdo con este principio, las leyes en materia tributaria se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, con independencia de cuál fuera el lugar de residencia o el lugar en el que obtenga sus rentas. El vínculo personal de la nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las normas tributarias.
- b) **Principio de territorialidad:** las leyes en materia tributaria sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o

tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes situados en el mismo o tuvieran relaciones económicas en territorio español. Este principio fundamenta el derecho de gravamen de un país en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio nacional.

TEODORO CORDÓN EZQUERRO² señala que la práctica fiscal de los países se basa en una aplicación combinada de ambos criterios: tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica, afirmando que el principio de territorialidad tiene preferencia respecto al de residencia, lo cual determina que normalmente sea a este último país al que corresponde la responsabilidad de corregir el problema de la doble imposición internacional. La aplicación conjunta de estos dos principios por parte de los países ha provocado algún problema que otro, planteando la necesidad de arbitrar soluciones, ya sean unilaterales o en forma de convenios internacionales, para así afrontar el fenómeno de la doble imposición internacional y favorecer que operaciones internacionales se realicen sin limitaciones de naturaleza fiscal.

III. DOBLE IMPOSICIÓN.

1. Concepto y tipos.

Se entiende por doble imposición el hecho de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan varios impuestos en un mismo periodo impositivo. Para referirse a este fenómeno, la doctrina habla simplemente de doble imposición y no de plurimposición. No obstante, la utilización del término plurimposición se puede usar también, en palabras de CARLOS

² CORDÓN EZQUERRO, TEODORO, *Manual de fiscalidad internacional, Volumen I, 3ª edición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 79.

MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR³, ante la posibilidad de que en relación a un problema de este tipo podamos encontrarnos en algunos casos con la incidencia de más de dos impuestos. Podemos distinguir dos modalidades dentro de la doble imposición:

- a) **Doble imposición económica:** se pone de manifiesto cuando se produce la tributación de una misma renta por impuestos similares, pero en personas distintas.

Un ejemplo claro de doble imposición económica puede ser el beneficio que ha obtenido una sociedad, donde primero se gravaría por el Impuesto de Sociedades (IS) y, posteriormente, cuando se transmita el dividendo, el mismo tributaría en el impuesto que corresponda al socio, sea persona física o persona jurídica:

- Si los socios de dicha sociedad fueran personas físicas, los mismos deberían de tributar dicho dividendo a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), produciéndose en este supuesto un problema de doble imposición económica, dado que se estaría gravando una misma renta por dos impuestos diferentes, señalados anteriormente, el IRPF y el IS.
- Por lo contrario, si en dicha sociedad los socios fueran personas jurídicas, éstos deberán volver a tributar los dividendos a través del Impuesto de Sociedades (IS), produciéndose nuevamente otro problema de doble imposición económica, al estar gravando una misma renta por el mismo impuesto dos veces.

³ LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA, *La doble imposición. Problemática actual*, LA LEY, Wolters Kluwer, Madrid, 2012, pág. 23.

- b) **Doble imposición jurídica**: se produce la tributación de una misma renta y en un mismo sujeto pasivo por impuestos similares. La doble imposición jurídica puede darse debido a que una persona tenga una doble residencia y deba tributar por sus rentas en los dos Estados de los que es residente, o que deba tributar en un Estado distinto al de su residencia por las rentas obtenidas en el territorio extranjero.

Como ejemplo de ello puede ser los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero y que, según la normativa de aplicación, se encuentran sujetos tanto en el país de residencia del perceptor como en el país de la fuente.

- En los supuestos en los que quien tributa sea una persona física, la problemática suscitada en torno a la doble imposición jurídica girará en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).
- En el caso de que se trate de una persona jurídica quien tributa, nos referiremos a la doble imposición jurídica cuando coexistan el Impuesto de Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

En ambos casos, este tipo de doble imposición llevará siempre ligado la coincidencia del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

IV: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

1. Concepto.

Debido a la globalización y al movimiento de personas entre países de un mismo continente en los últimos años, se presentan ciertas dificultades cuando se intenta dar una definición de lo que es la doble imposición internacional. Podemos afirmar que la doble imposición

internacional es el hecho de que sobre una idéntica manifestación de riqueza incidan una multitud de impuestos. Siguiendo a CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR⁴, la doble imposición internacional se daría en aquellos casos en que concurre el poder tributario de un Estado con el poder tributario de otro Estado o con el poder tributario de una organización internacional, haciendo hincapié en que debería de tenerse en cuenta así también los posibles problemas ocasionados por la concurrencia del poder tributario de las organizaciones internacionales con el poder tributario de los Estados.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha definido de forma más precisa la doble imposición internacional como *“la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos.”*⁵

En el marco de la normativa española, tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), como la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) regulan las deducciones para evitar la doble imposición internacional, recogiendo la LIS⁶ en los artículos 31 y 32 la deducción para evitar la doble imposición jurídica con respecto al impuesto soportado por el contribuyente y la deducción para evitar la doble imposición económica internacional en materia de dividendos y participaciones en beneficios, respectivamente.

En síntesis, el artículo 31 de la Ley del Impuesto de Sociedades, relativo al impuesto soportado por el contribuyente, intenta corregir el hecho de que una misma renta sea gravada en dos Estados diferentes, indicando

⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA, *op. cit.*, pág. 35.

⁵ <http://www.oecd.org>

⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículos 31 y 32.

que cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, si bien:

- No podrán deducirse los impuestos que no se hubieran pagado como consecuencia de una exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.
- En los casos en los que fuera aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podría superar al impuesto que resultara de dicho convenio.

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

Por el contrario, el artículo 32 pretende corregir el resultado del hecho de que una misma renta es objeto de imposición por dos sujetos en dos Estados, regulando una deducción en caso de percibir dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente, siempre que se cumplan una serie de requisitos relativos al porcentaje de participación (5%) y al periodo de tenencia de la misma (un año ininterrumpido).

Resulta favorable acudir al artículo 80 de la LIRPF, en el cual nos explica la deducción por doble imposición internacional. Además, es conveniente resaltar la modificación que sufrió el apartado 3 por el artículo primero, apartado cincuenta y cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto

Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, siendo su redacción la siguiente:

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

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.*
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.*

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

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”⁷

Para que la doble imposición se plantee como un problema, alguno de los elementos que conforman parte del hecho imponible debe presentar

⁷ 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. Título VIII “Cuota diferencial”, artículo 80.

diferencias con respecto al otro, tales como el sujeto activo, el ámbito de aplicación del hecho imponible, entre otros.

2. Métodos para eliminar la doble imposición internacional.

Existen diversos mecanismos para solucionar la doble imposición internacional. Desde el punto de vista de la fuente, los mecanismos para evitar la doble imposición internacional pueden estar previstos:

1. En la normativa interna de cada uno de los países.
2. En la propia estructura de los Convenios de Doble Imposición (CDI) y los convenios multilaterales.

A las primeras normas se les llama medidas unilaterales y son aquellas que acoge el ordenamiento jurídico interno de cada país. Estas medidas unilaterales, según FERNANDO SERRANO ANTÓN⁸, son insuficientes para la eliminación de la doble imposición por dos razones:

- La primera, porque habitualmente estas medidas están dirigidas a un número de supuestos, pero no contemplan todos los posibles casos.
- La segunda, ya que al tratarse de doble imposición internacional y verse afectados dos países no son congruentes las normas de ambos Estados.

Las segundas normas son aquellas que contienen los Convenios de Doble Imposición y que se denominan bilaterales o multilaterales, por estar firmado por tan solo dos Estados partes, siendo así más preciso y ordenando el reparto del poder tributario entre los países, fijando además mecanismos de solución en cada uno de los numerosos problemas de doble imposición que se pueden dar.

⁸ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *op. cit.*, pág. 238.

Desde el punto de vista del método adoptado para evitar la doble imposición internacional contenidos en los Convenios de Doble Imposición se puede establecer la siguiente clasificación:

- Método de exención.
- Método de imputación o crédito fiscal.

Por medio del **método de exención**, se gravará exclusivamente la renta por parte de uno de los dos países afectados por el supuesto de doble imposición, quedando exenta en el restante. Esto supone que, ante un hecho económico acaecido entre dos países, la persona física deberá tributar por sus rentas en el país en el que reside y en el país en el que ha obtenido dichas rentas. Por tanto, tributaría por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del país donde tenga la condición de residente, y tributaría igualmente por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) por las rentas obtenidas en dicho territorio.

De acuerdo con el método de exención, uno de los dos Estados deberá renunciar a someter a tributación la percepción del impuesto, a favor del otro Estado. En la práctica, quedaría exento de tributación en el Estado donde la persona sea residente, pero la renta puede quedar exenta en cualquiera de los dos: tanto en el Estado donde la persona es residente como en el que obtiene la renta percibida.

En cualquier caso, el Estado puede optar por un método de exención íntegra o progresiva. En el supuesto de que se opte por el método de exención íntegra, el Estado de residencia puede no tener el derecho a tomar la renta exenta para poder determinar la base imponible de la persona residente. Si se optara por el método de exención progresiva, el Estado de la persona residente tiene la posibilidad de considerar la renta obtenida para el

cálculo de la base imponible y establecer el tipo impositivo, respetando así la progresividad del sistema tributario.

Por el contrario, el **método de imputación** o de crédito fiscal consiste en que el país de residencia del inversor calcula el importe total del impuesto que hubiera obtenido de las rentas percibidas de la persona en el extranjero como si dicho impuesto pagado fuera del propio país. Normalmente, el impuesto pagado puede ser deducido, de manera total o parcial, de la deuda tributaria resultante de otro país. Lo que realmente caracteriza a este método es la posibilidad que ofrece a los residentes de un país que obtienen rentas de otros países para compensarlas en los impuestos que corresponde pagar en el país de residencia de los impuestos satisfechos en el país de origen.

Algunos autores, como FERNANDO SERRANO ANTÓN⁹, señalan que el método de imputación puede responder a diferentes modalidades:

- a) Imputación ordinaria o limitada (*ordinary credit*): consiste en deducir de lo satisfecho en el extranjero con el límite del gravamen que resultaría de haberse obtenido en el mismo territorio.
- b) Imputación íntegra (*full credit*): es la misma técnica de deducción del impuesto soportado en el extranjero, pero sin el límite de lo que hubiese pagado en el Estado del perceptor.
- c) Imputación del crédito por impuesto no pagado (*tax sparing*): permite deducir de un gravamen ficticio que realmente no se soporta en el extranjero, por la existencia de incentivos fiscales en el Estado de la fuente.

⁹ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *op. cit.*, págs. 241-243.

- d) Imputación con efectos de exención: la deducción tiene por objeto el gravamen del que percibe la renta y no el soportado en el extranjero.

TEODORO CORDÓN EZQUERRO¹⁰ y diversos expertos en la materia han considerado que existe un tercer método junto al método de exención e imputación, denominado el método de deducción. Mediante este sistema, el impuesto extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta sometida a gravamen en el país de destino o de residencia. La diferencia de este método con el sistema de imputación, tal y como pretende explicar el mismo autor, radica en que en el método de deducción el impuesto extranjero es objeto de deducción en la base imponible del impuesto del país de residencia, mientras que en el método de imputación el impuesto extranjero es acreditado contra la cuota tributaria del país de residencia del contribuyente. El método de deducción proporciona una compensación inferior a la de los dos sistemas anteriormente mencionados, ya que no compensa el impuesto extranjero sino en una parte proporcional.

V. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

1. Modelos de los convenios.

A raíz de la definición genérica de qué es un convenio, considerado como aquel contrato, convención o acuerdo de voluntades que se desarrolla en función de un asunto específico destinado a crear, transferir, modificar o extinguir una obligación, podemos definir a los convenios de doble imposición como tratados internacionales que contienen medidas para evitar los supuestos de doble imposición internacional.

Con respecto a los modelos de convenios de doble imposición que existen, nos limitaremos a diferenciar y resumir los más importantes que

¹⁰ CORDÓN EZQUERRO, TEODORO, *op. cit.*, pág. 87.

recoge en su obra FERNANDO SERRANO ANTÓN¹¹, exponiendo éstos en dos clasificaciones, desde un punto de vista subjetivo y desde un punto de vista objetivo.

Desde el punto de vista subjetivo, podemos citar los siguientes modelos de convenio:

- a) El Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOCDE): este modelo de convenio se basa en que el país de la residencia elimina la doble imposición a través del método de exención o del método de imputación, y en que el país de la fuente reduzca considerablemente el objeto de su poder tributario en la fuente y los tipos de gravamen que aplicaría como retención. Como dato significativo, hay que señalar que los últimos modelos constatan la introducción de nuevas cláusulas dirigidas a luchar contra la evasión fiscal.
- b) El Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (MCONU): el objetivo de este modelo de convenio es equilibrar las relaciones que existan entre los países desarrollados y aquellos que se encuentran en vías de desarrollo, tratando con ello de que las rentas producidas sean sometidas a gravamen en el país de la fuente y no en el de la residencia. La ONU recomienda a sus países miembros que en sus negociaciones con países exportadores de capital participen en la imposición de los capitales y rentas generadas, explotadas o situadas en su territorio por inversores extranjeros.

¹¹ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *op. cit.*, págs. 248-255.

El MCONU toma como base la estructura, principios y funcionamiento del MCOCDE. La diferencia entre uno y otro se encuentra fundamentalmente en el protagonismo que adquiere el principio de imposición en la fuente.

Desde el punto de vista objetivo, se puede hablar de los siguientes tipos de modelo de convenio:

- a) Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional en materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): España ha firmado tres convenios en relación con el ISD con Grecia¹², Francia¹³ y Suecia¹⁴. El Comité de Asuntos Fiscales elaboró un modelo de convenio que ofreciese soluciones a los problemas más habituales de la imposición transfronteriza del ISD.
- b) Convenios bilaterales o multilaterales: la gran mayoría de los Convenios de Doble Imposición son de carácter bilateral, es decir, son dos los Estados contratantes. Por ejemplo, el MCOCDE está preparado como base de negociación entre dos países. Sin embargo, existe un pequeño número de Convenios de Doble imposición multilaterales. Es destacable en este punto de que en el ámbito de la Unión Europea no se han realizado esfuerzos encaminados a desarrollar un convenio multilateral. El Tratado de la Unión Europea

¹² Firmado el 06 de marzo de 1919 y en vigor desde el 18 de diciembre de 1920. Siguiendo la aclaración que la OCDE realizó en 1982 en el informe introductorio del modelo de convenio sobre sucesiones y donaciones, éste con Grecia no es un convenio propiamente dicho, sino un convenio consular que contiene algunas cláusulas tributarias en dicha materia.

¹³ Firmado el 08 de enero de 1963 y en vigor desde el 29 de diciembre de 1963.

¹⁴ Firmado el 25 de abril de 1963 y en vigor desde el 29 de enero de 1964.

posee un mandato claro a los Estados miembros, obligando a éstos a entablar negociaciones entre sí, con el fin de asegurar la eliminación de la doble imposición dentro de la Unión Europea.

2. Fines de los convenios.

Desde un punto de vista de la Administración tributaria, la totalidad de convenios que existen muestran en el mismísimo título el fin que pretenden buscar los Estados como, por ejemplo, *“Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994.”*¹⁵ En base a este ejemplo, si nos ceñimos al título del convenio y desde un punto de vista administrativo, los Convenios de Doble Imposición persiguen dos objetivos:

1. Eliminación la doble imposición internacional.
2. Prevención de la evasión fiscal.

Desde un punto de vista gubernamental, los fines de los Convenios de Doble Imposición pueden resumirse de la siguiente manera:

1. Eliminación de la doble imposición que inquieta al comercio internacional.
2. Cooperación entre las administraciones fiscales para paliar la evasión fiscal.
3. Seguridad jurídica y fiscal para captar el capital y el comercio.

¹⁵ *Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994.*

4. Eliminación de tributación discriminatoria.
5. Reparto entre los Estados de los ingresos fiscales.

Desde el punto de vista del contribuyente, el fin primordial de éstos es la garantía que ofrecen los Convenios de Doble Imposición a los inversores en cuanto a cómo serán tratados ellos en territorio extranjero, desde una perspectiva fiscal, así como la creación o establecimiento de relaciones tributarias entre dos Estados, fundamental para conocer el medio para obtener información sobre cada uno de los sistemas fiscales de los Estados. En resumidas cuentas, desde la perspectiva del contribuyente los fines son los siguientes:

1. Seguridad jurídica y protección de las inversiones de los sujetos no residentes.
2. Eliminación de la doble imposición internacional.
3. Principio de no discriminación.
4. Fomento de las inversiones mediante tipos de retención en la fuente bajos y las cláusulas *Tax Sparing* o *Matching Credit*.
5. Información del sistema tributario del otro país contratante, sobre todo si los cambios habidos en el sistema requieren de una renegociación del convenio, aparte de la obligación de notificarse anualmente los cambios de calado en las normas tributarias que tengan que ver con los Convenios de Doble Imposición.

3. Estructura de los convenios.

En este epígrafe trataremos de explicar la estructura que suele ser habitual de los Convenios de Doble Imposición. Conviene recordar, para un

mejor entendimiento a la estructura de los convenios, que los Convenios de Doble Imposición pretenden disuadir incoherencias a la hora de la eliminación de la doble imposición internacional que se refieren a las relaciones fiscales internacionales que surgen entre dos países, permitiendo así una resolución técnica eficaz en comparación con la aplicación de medidas unilaterales.

En cuanto a la estructura en sí de los Convenios de Doble Imposición, los artículos de éstos se pueden clasificar en seis grupos, que son los siguientes:

1. Cláusulas objeto o ámbito de aplicación: son los artículos 1 (Personas comprendidas), 2 (Impuestos comprendidos), 28 (Extensión territorial), 29 (Entrada en vigor) y 30 (Denuncia). Cabe decir que el conjunto de todos los artículos que comprenden este grupo conforma el ámbito de aplicación, pues determinan las personas, los impuestos y el momento de aplicación.
2. Cláusulas definitorias: conformado por los artículos 3 (Definiciones generales), 4 (Residencia) y 5 (Establecimiento permanente). A veces, puede comprender también alguna definición que se contiene en alguna de las cláusulas sustantivas, que las veremos a continuación.
3. Cláusulas sustantivas: engloban los artículos 6-22, recogiendo entre estos artículos las categorías de renta, las ganancias de capital y el patrimonio y dan también una serie de reglas de reparto del poder tributario entre los dos Estados que forman parte del Convenio de Doble Imposición.

4. Cláusulas para la eliminación de la doble imposición: comprenden el artículo 23 y 25 (Procedimiento amistoso). Con respecto al artículo 23, este artículo ofrece la posibilidad de los dos métodos principales para la eliminación de la doble imposición que hemos ido estudiando, es decir, el artículo 23, apartado a, para los países que emplean como método el de exención, y el artículo 23, apartado b, para aquellos otros que usan el método de imputación.
5. Cláusulas anti-evasión: las conforman los artículos 9 (Empresas asociadas), 26 (Intercambio de información) y una amplia cantidad de artículos que con el paso del tiempo se van incorporando, incluyendo también medidas, tales como las de anti-abuso.
6. El resto de artículos comprenden aquellos que resultan de difícil encaje en los demás apartados, como puede ser el artículo 24, referido a la no discriminación, y el artículo 27, con respecto a los miembros de misiones diplomáticas y consulares.

Para una mayor comprensión por lo que respecta a la estructura de los convenios, resulta mucho más sencillo entender la estructura de los mismos si la establecemos mediante la siguiente tabla, con sus respectivas columnas, cada una de ellas recogiendo el número del artículo, el título del articulado y el tipo de renta:

Número del artículo	Título	Tipo de cláusula
1	Personas comprendidas	Objeto
2	Impuestos comprendidos	Objeto
3	Definiciones generales	Definición
4	Residencia	Definición

5	Establecimiento permanente	Definición
6	Rendimientos inmobiliarios	Sustantiva
7	Beneficios empresariales	Sustantiva
8	Navegación marítima, aérea e interior	Sustantiva
9	Empresas asociadas	Anti-evasión
10	Dividendos	Sustantiva
11	Intereses	Sustantiva
12	Cánones	Sustantiva
13	Ganancias patrimoniales	Sustantiva
14	Servicios personales independientes	Sustantiva
15	Servicios personales dependientes	Sustantiva
16	Participaciones de consejeros	Sustantiva
17	Artistas y deportistas	Sustantiva
18	Pensiones	Sustantiva
19	Funciones públicas	Sustantiva
20	Estudiantes	Sustantiva
21	Otras rentas	Sustantiva
22	Patrimonio	Sustantiva
23 a) y b)	Métodos para eliminar la doble imposición internacional	Eliminación de la doble imposición

24	No discriminación	Miscelánea
25	Procedimiento amistoso	Eliminación de la doble imposición
26	Intercambio de información	Anti-evasión
27	Miembros de misiones diplomáticas y consulares	Miscelánea
28	Extensión territorial	Miscelánea
29	Entrada en vigor	Objeto
30	Denuncia	Objeto

4. Aprobación de los convenios.

Por lo que respecta a la aprobación de los Convenios de Doble Imposición, entendemos esto como la conclusión y entrada en vigor de los mismos. El procedimiento que lleva a cabo un Estado para la aprobación del Convenio se encuentra regulado en el ordenamiento jurídico interno del mismo. La entrada en vigor de un Convenio de Doble Imposición es competencia del ordenamiento jurídico de los Estados que son parte. Lo habitual es que los Convenios de Doble Imposición entren en vigor o sean aprobados una vez se haya producido el intercambio de instrumentos de ratificación, tras haber cumplido el procedimiento adecuado en el Derecho interno.

Para una mejor comprensión sobre la aprobación de los Convenios de Doble Imposición, tomaremos las medidas y criterios que adopta la normativa española con respecto a los tratados internacionales. En España, la negociación de los Convenios de Doble Imposición corresponde al Poder Ejecutivo, iniciando éste la fase de elaboración, además de llevar a cabo el

procedimiento de celebración. La Constitución Española no hace mención expresa a ello, pero dicha competencia puede deducirse a favor del Poder Ejecutivo en virtud del artículo 97 de la Constitución, según JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO¹⁶, entre otros, en el que se señala la atribución al Gobierno de la dirección de la política exterior.

Aunque la legislación vigente no hace alusión directamente a los Convenios de Doble Imposición, como es por ejemplo la Ley 50/1997, de 27 de noviembre del Gobierno, que dispone en su artículo 5.1, apartado d, que es competencia del Consejo de Ministros la negociación y firma de los tratados internacionales, y el Decreto 801/1972, de 24 de marzo sobre ordenación de la Actividad de la Administración del Estado en materia de tratados internacionales, en su artículo 9.1 atribuye la competencia negociadora al Ministerio de Asuntos Exteriores, reconociendo en el mismo precepto la competencia del Consejo de Ministros para autorizar la negociación de un tratado, podemos tomar en cuenta dichos preceptos legales, pero con los matices que derivan de la especialidad de los Convenios, que es la necesaria intervención, tanto en la fase de preparación y negociación del Convenio de Doble Imposición, de la Subdirección General de Tributación de No Residentes¹⁷.

Tras haberse llevado a cabo la fase negociadora del tratado, corresponde al Gobierno la competencia para la adopción y autenticación del mismo. Trayendo esto a colación con los Convenios de Doble

¹⁶ CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO J., TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, 2013, pág. 43.

¹⁷ *Real Decreto 15552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda, artículo 4.*

Imposición, no existe ninguna particularidad en esta fase, pues se adoptarán y autentificarán en la misma forma que el resto de tratados internacionales. Siguiendo el procedimiento que se lleva a cabo para los tratados internacionales, en este momento variará en función de su tipología. La Constitución Española¹⁸ establece tres tipos o grupos de tratados, que son:

1. Tratados que necesitan autorización mediante ley orgánica al atribuir a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución (art. 93 CE).
2. Tratados que requieren intervención del Poder Legislativo para autorizar la prestación del consentimiento para obligarse y que se traten de tratados de carácter político, militar, los que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I, los que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública o los que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución (art. 94.1 CE).
3. Tratados que no requieren autorización del Poder Legislativo, pero con respecto a los cuales existe una obligación de informar al mismo (art. 94.2 CE).

Los Convenios de Doble Imposición se encuentran comprendidos dentro de los grupos a los que se refiere el artículo 94.1 de la Constitución Española. Por tanto, la manifestación del consentimiento del Estado español para poder celebrar un Convenio de Doble Imposición con otro estado se encuentra condicionada a la previa autorización de las Cortes Generales, requiriendo entonces la aprobación parlamentaria, recogiendo el artículo

¹⁸ *Constitución Española de 1978, artículos 93 y 94.*

74.2 de la Constitución Española el procedimiento a seguir para la obtención de dicha aprobación.

Una vez se haya llevado a cabo la aprobación y tramitación parlamentaria, con arreglo al artículo 63.2 de la Constitución Española, la prestación del consentimiento para obligar a España mediante un Convenio de Doble Imposición corresponde a la figura del Rey. Una vez se haya producido el intercambio de instrumentos de ratificación, el Convenio de Doble Imposición entrará en vigor y comenzará a surtir efectos en España a partir de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE), si bien lo establece así el artículo 96.1 de la Constitución Española. Señala en este punto NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ¹⁹ que, según lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1998, el Convenio de Doble Imposición no podrá ser invocado por los contribuyentes hasta su publicación, pero que, sin embargo, el convenio sí vincula a los Estados contratantes desde su entrada en vigor y, si el Convenio de Doble Imposición hubiera previsto que desplegara sus efectos en una fecha anterior a la publicación, o incluso a la entrada en vigor, el contribuyente podrá invocar sus disposiciones, desde la publicación, con efecto retroactivo a la fecha de producción de efectos.

En este punto en el que nos encontramos, conviene señalar la diferencia que existe entre el momento de la entrada en vigor y el de la producción de efectos de los Convenios de Doble Imposición:

- Por lo que respecta a la fecha de producción de efectos de un Convenio de Doble Imposición, es aquella fecha en la cual las disposiciones sustantivas de un Convenio de Doble Imposición

¹⁹ CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO J., TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT, *op. cit.*, pág. 45.

despliegan sus efectos en relación con las personas, los impuestos y el territorio definido en el propio Convenio. En el momento en el que se publica el Convenio, las normas contenidas en el mismo producen sus efectos y la imposición en ambos Estados parte resulta limitada por sus reglas.

- En cuanto a la fecha de entrada en vigor, se trata del momento en el que ambos Estados contratantes quedan vinculados por las disposiciones del Convenio de Doble Imposición, no teniendo que ser la fecha en la que las disposiciones del Convenio producen sus efectos.

La fecha de producción de efectos y la de entrada en vigor pueden coincidir, pero el Convenio de Doble Imposición puede producir también efectos con anterioridad, con posterioridad o incluso en el mismo momento de la entrada en vigor.

En España, establece MONTSERRAT TRAPÉ VILADOMAT²⁰ que en la práctica no encontramos una regla general sobre la fecha de producción de efectos de los Convenios de Doble Imposición que tiene nuestro país suscrito con otro Estado. La mayoría resultan aplicables en el año siguiente a aquél en el que se produce la entrada en vigor, aunque muchos de ellos contienen cláusulas en su articulado que producen efectos retroactivos, extendiendo su aplicación al año de entrada en vigor del Convenio de Doble Imposición o incluso a años anteriores, como es el

²⁰ CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO J., TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT, *op. cit.*, pág. 45.

Convenio de Doble Imposición entre España y Suecia²¹ del 16 de junio de 1976, en su artículo 29, según el cual:

“Artículo 29

ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será sometido a ratificación y los correspondientes instrumentos de ratificación serán intercambiados en Estocolmo lo antes posible.

2. El presente Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

a) En el caso de Suecia, respecto del impuesto de cupones sobre los dividendos exigibles en o con posterioridad al año natural inmediatamente anterior a aquél en que este Convenio entre en vigor, respecto de los impuestos sobre otras rentas obtenidas en o con posterioridad al año natural inmediatamente anterior a aquél en que este Convenio entre en vigor y respecto del impuesto sobre el patrimonio gravado en o con posterioridad al año natural inmediatamente precedente a aquél en que este Convenio entre en vigor.

b) En el caso de España, respecto de la renta imputable al año natural inmediatamente anterior a aquél en el que este Convenio entre en vigor y a los años sucesivos.”

5. Aplicación de los convenios.

Para poder entender de una manera mucho más práctica el modo de aplicación de un Convenio de Doble Imposición, partiremos en primer lugar por determinar si el asunto en cuestión forma parte del ámbito de aplicación del Convenio en concreto. Para ello, en este apartado dividiremos las fases

²¹ *Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976, artículo 29.*

que conlleva la aplicación de un Convenio, siendo 5 fases las que engloba la aplicación:

1. La primera fase consiste en estudiar si el contribuyente reúne los requisitos o condiciones para que así pueda ser de aplicación al mismo el Convenio de Doble Imposición. Si acudimos a cualquier Convenio de Doble Imposición que España tenga acordado con otro Estado, en este caso, con Alemania²², por ejemplo, podemos observar que el artículo 1 requiere o exige "*personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes*". Esta fase conllevará primero a examinar si el contribuyente es persona, de acuerdo con la definición del artículo 3.1, apartado b, o si se trata de un establecimiento permanente. Tras confirmar que el contribuyente es residente de uno de los Estados contratantes (España o Alemania) por aplicación del artículo 4.1, puede suceder de que el mismo contribuyente sea residente de ambos Estados, siendo entonces de aplicación en este supuesto el artículo 4.2 y 3, creados con el objetivo de resolver cuál es el Estado de residencia del sujeto. También hay que señalar si el impuesto en cuestión se encuentra dentro de la lista de impuestos contemplados en el artículo 2 del Convenio y si el Convenio de Doble Imposición es aplicable para el período impositivo en el que el impuesto se devengó, además de cumplimentar si el Convenio cumple todos los requisitos legales establecidas para que esté en vigor y sea aplicable.

²² *Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.*

2. Tras haber finalizado la primera fase para determinar si es aplicable el Convenio de Doble Imposición, en este punto se debe de analizar qué cláusula sustantiva de las que contiene el Convenio es aplicable al caso en concreto, es decir, se debe de definir el tipo de renta que se obtiene. A veces, resulta una tarea compleja definir el tipo de renta, como ocurre con los cánones, cuya renta podría ser considerada como un beneficio empresarial del artículo 7, como canon o regalía del artículo 12, entre otros. Para esclarecer este supuesto, FERNANDO SERRANO ANTÓN²³ propone como medio de solución o de ayuda a la hora de calificar el tipo de renta acudir a los informes del Comité de Asuntos Fiscales.
3. Definida la renta en la segunda fase, en esta tercera fase comienza la aplicación en sí del mismo. Las cláusulas sustantivas que contiene un Convenio de Doble Imposición suelen responder a tres tipos de sistemas en cuanto a la limitación del estado de la fuente:
 - a) El Estado de la fuente puede gravar sin limitación alguna, ocurriendo así en los casos de las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente y de los beneficios empresariales obtenidos por un establecimiento permanente.
 - b) El Estado de la fuente puede gravar hasta un máximo, en los casos en que el propio Convenio de Doble Imposición establezca un límite máximo a la tributación en el Estado, por ejemplo, en la tributación de dividendos e intereses.

²³ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *op. cit.*, pág. 264.

- c) El Estado de la fuente puede no gravar, teniendo exclusivamente el derecho a someter a gravamen en este supuesto el Estado de residencia del contribuyente.
4. A continuación, se llevará a cabo la aplicación de la cláusula para la eliminación de la doble imposición, contenida en el artículo 23 del Convenio de Doble Imposición (en el caso del Convenio de Doble Imposición entre España y Alemania se encuentra la cláusula contenida en el artículo 22), dirigido este artículo al Estado de la residencia del contribuyente y determinando así cómo aliviará dicho Estado la doble imposición si la renta obtenida procede del primer o segundo de estructura expuesta anteriormente en los apartados a) y b) de la tercera fase. Como hemos visto a lo largo del trabajo, existen dos métodos para la eliminación de la doble imposición, teniendo cada Estado la facultad para elegir cuál es el más conveniente en su caso. Normalmente, el artículo 23, apartado a, señala que los Estados que deciden el método de exención no grava la renta si ésta responde a rentas del tipo a) anterior y concede un crédito por el impuesto extranjero si se obtienen rentas del tipo b) de la tercera fase. El artículo 23, apartado b, señala que los Estados que deciden el método de imputación conceden un crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente en todos los casos.
5. Esta última fase conlleva a analizar los Convenios de Doble Imposición en relación con la normativa interna de cada uno de los Estados, pues en algunas ocasiones las cláusulas de los Convenios quedan vacías de contenido por dicha normativa. Para ello, los contribuyentes deberán de ver si la exención que se concede en el Convenio de Doble Imposición, o si el límite de la retención en la

fuelle, o si el crédito por el impuesto pagado en el extranjero opera realmente. De no ser así, nos encontraríamos ante una tributación en desacuerdo con el Convenio de Doble Imposición, pudiendo ello llevar a la incoación de un procedimiento amistoso recogido en el artículo 25 del Convenio.

6. Interpretación de los convenios.

A la hora de analizar los Convenios de Doble Imposición, adquieren especial importancia los problemas de interpretación y calificación que se originan en el momento de su aplicación.

En lo que atañe a la interpretación, sabemos que consiste en determinar el sentido que tiene la norma por el mandato que ésta contiene. En este caso, en los Convenios de Doble Imposición el proceso es mucho más complejo, dado que en su aplicación entran a colación la naturaleza del convenio, pues la interpretación debe tener su origen en la voluntad de los Estados que forman parte, y también la aplicación de dos tipos de normas:

1. Normas internas.
2. Normas internacionales.

A efectos de la interpretación de los Convenios de Doble Imposición, FERNANDO SERRANO ANTÓN²⁴ cita dos clases de interpretación:

1. Interpretación auténtica o normativa: esta interpretación parte de que son los Estados que forman parte del Convenio quienes la realizan, pues son quienes mejor pueden definir el contenido de sus voluntades que recogerá el Convenio de Doble Imposición.

²⁴ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *op. cit.*, pág. 271.

2. Interpretación aplicativa: se produce por aplicación de las reglas objetivas de Derecho a situaciones jurídicas concretas, es decir, se trata de interpretaciones jurídicas que se realizan diariamente por órganos jurisdiccionales.

Partiendo de estos dos tipos de medios de interpretación que se nos presentan, podemos llegar a la conclusión de que la interpretación que haga uno de los Estados en el momento de aplicar el Convenio de Doble Imposición exige un consentimiento expreso o tácito del otro Estado. El consentimiento será expreso si existiera disconformidad en la interpretación, pero dentro del procedimiento que el convenio habilite para resolver esa disparidad. Por otro lado, el consentimiento será tácito en la medida en que acepte la interpretación del otro Estado y no resulte impugnada.

En cuanto a los medios de interpretación, le son aplicables a los Convenios de Doble Imposición las reglas contenidas de interpretación en la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969. En concreto, los artículos 31 a 33 de dicho cuerpo legal determinan, en líneas generales, que la interpretación se hará conforme a la buena fe, el sentido corriente de los términos, el objeto y el fin del tratado. Sin embargo, las reglas contenidas en la Convención de Viena han llevado a los Estados a utilizar otros instrumentos más específicos en materia tributaria, de entre los cuales destacan los MOCOCDE y sus Comentarios, siendo aceptado por la doctrina que éstos alcanza un valor superior al meramente interpretativo.

7. Calificación de los convenios.

Atendiendo a la regla general, los Convenios de Doble Imposición deberían de establecer definiciones de todos los conceptos recogidos en el propio convenio, lo cual no produciría problema alguno respecto a la hora de determinar el proceso de calificación. Sin embargo, puede ocurrir que el

Convenio de Doble Imposición no califique o defina los conceptos en conflicto, lo cual conlleva a los Estados que son parte del convenio a interpretar conforme a sus intenciones cuando firmaron el convenio.

Cuando hablamos de calificación de los Convenios de Doble Imposición, al igual que en la interpretación de los mismos, debemos de ver que ello plantea una serie de problemas, que residen en determinar cuál de los Estados ostenta la facultad para calificar por medio del Convenio de Doble Imposición, si es a ambos Estados o solamente se le confiere a uno de ellos exclusivamente la competencia para calificar el conflicto en cuestión.

Como hemos venido señalando, los principales problemas de calificación tienen causa cuando el Convenio de Doble Imposición no contiene una definición del término o del conflicto en cuestión, o bien, recogiéndose el término de manera genérica, remite a la legislación interna de los Estados que son contratantes. En los casos en los que el propio convenio no hace mención expresa, habrá que estar al tanto de cuál de las legislaciones internas tiene prioridad a la hora de calificar las rentas.

FERNANDO SERRANO ANTÓN²⁵ hace hincapié en cuál es el problema de calificación de los Convenios de Doble Imposición, estableciendo que el problema a la hora de calificar los Convenios de Doble Imposición se encuentra en determinar si el Estado de la residencia debe de respetar la calificación que haya realizado el Estado de la fuente. Esta circunstancia se producirá en las dos situaciones siguientes que exponemos a continuación:

1. Cuando en el Convenio de Doble Imposición suscrito por ambos Estados se incorpora una cláusula relativa a la eliminación de la doble imposición internacional que establece que la calificación del

²⁵ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *op. cit.*, págs. 282-283.

Estado de la residencia se realizará de conformidad con las reglas sobre la materia previstas en su legislación interna, y ésta última regulación guarda silencio en relación con los supuestos de diferente caracterización de rentas.

2. Cuando el Convenio de Doble Imposición se remite a lo dispuesto con respecto al método de exención o imputación, recogido normalmente en el artículo 23, apartados a y b del Convenio de Doble Imposición suscrito, o bien recoge sin cambios sustanciales lo dispuesto en este último, y sin que se incorpore en el propio Convenio de Doble Imposición una cláusula de sujeción a la legislación interna de los Estados contratantes.

VI. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN ESPAÑA.

1. Convenios de Doble Imposición suscritos por España.

En el ámbito de la tributación internacional, la existencia de los Convenios de Doble Imposición resulta relevante a la hora de fomentar las inversiones exteriores, ya se trate de una inversión extranjera en España o de una inversión de capital español en el extranjero, pues los Convenios de Doble Imposición dotarían de seguridad jurídica a los sujetos inversores y reducirían la fiscalidad de las inversiones que llevasen a cabo.

En la actualidad, España ha firmado 103 convenios²⁶ para evitar la doble imposición, estando en vigor 94 de ellos. Los 9 restantes se encuentran en distintas fases de tramitación (es el caso de países como Azerbaiyán, Bahrein, Bielorrusia, Cabo Verde, Montenegro, Namibia, Perú y Siria). Además, se han renegociado los Convenios de Doble Imposición

²⁶

<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

con Austria, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Finlandia, India, México, Reino Unido y Rumanía.

A continuación, en la siguiente tabla expondremos por orden alfabético los Convenios de Doble Imposición²⁷ que actualmente tiene España firmados con los 103 países, con la fecha y lugar de realización de los mismos:

Convenios de Doble Imposición firmados por España

País	Lugar	Fecha de realización
 Albania	Tirana	02 de julio de 2010
 Alemania	Madrid	03 de febrero de 2011
 Andorra	Andorra la Vella	08 de enero de 2015
 Arabia Saudí	Madrid	19 de junio de 2007
 Argelia	Madrid	07 de octubre de 2002
 Argentina	Buenos Aires	11 de marzo de 2013
 Armenia	Madrid	16 de diciembre de 2010
 Australia	Canberra	24 de marzo de 1992
 Austria	Viena	20 de diciembre de 1966
 Barbados	Bridgetown	01 de diciembre de 2010
 Bélgica	Madrid	22 de junio de 2000
 Bolivia	La Paz	30 de junio de 1997
 Bosnia y Herzegovina	Sarajevo	05 de febrero de 2008
 Brasil	Brasilia	14 de noviembre de 1974
 Bulgaria	Sofía	06 de marzo de 1990

²⁷

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml

	Canadá	Ottawa	23 de noviembre de 1976
	Catar	Madrid	10 de septiembre de 2015
	Chequia	Madrid	08 de mayo de 1980
	Chile	Madrid	07 de julio de 2003
	China	Pekín	22 de noviembre de 1990
	Chipre	Nicosia	14 de febrero de 2013
	Colombia	Bogotá	31 de marzo de 2005
	Corea del Sur	Seúl	17 de enero de 1994
	Costa Rica	Madrid	04 de marzo de 2004
	Croacia	Zagreb	19 de mayo de 2005
	Cuba	Madrid	03 de febrero de 1999
	Dinamarca	Copenhague	03 de julio de 1972
	Ecuador	Quito	20 de mayo de 1991
	Egipto	Madrid	10 de junio de 2005
	Emiratos Árabes Unidos	Abu Dhabi	05 de marzo de 2006
	Eslovaquia	Madrid	08 de mayo de 1980
	Eslovenia	Liubliana	23 de mayo de 2001
	Estados Unidos	Madrid	22 de febrero de 1990
	Estonia	Tallinn	03 de septiembre de 2003
	Filipinas	Manila	14 de marzo de 1989
	Finlandia	Madrid	11 de diciembre de 1968
	Francia	Madrid	10 de octubre de 1995
	Georgia	Madrid	07 de junio de 2010
	Grecia	Madrid	04 de diciembre de 2000
	Holanda	Madrid	16 de junio de 1971
	Hungría	Madrid	09 de julio de 1984

	India	Nueva Delhi	08 de febrero de 1993
	Indonesia	Yakarta	30 de mayo de 1995
	Irán	Teherán	19 de julio de 2003
	Irlanda	Madrid	10 de febrero de 1994
	Islandia	Madrid	22 de enero de 2002
	Israel	Jerusalén	30 de noviembre de 1999
	Italia	Roma	08 de septiembre de 1977
	Jamaica	Kingston	08 de julio de 2008
	Japón	Madrid	13 de febrero de 1974
	Kazajstán	Astana	02 de julio de 2009
	Kuwait	Kuwait	26 de mayo de 2008
	Letonia	Riga	04 de septiembre de 2003
	Lituania	Madrid	22 de julio de 2003
	Luxemburgo	Bruselas	10 de noviembre de 2009
	Macedonia	Madrid	20 de junio de 2005
	Malasia	Madrid	24 de mayo de 2006
	Malta	Madrid	08 de noviembre de 2005
	Marruecos	Madrid	10 de julio de 1978
	México	Madrid	24 de julio de 1992
	Moldavia	Chisinau	08 de octubre de 2007
	Nigeria	Abuja	23 de junio de 2009
	Noruega	Madrid	06 de octubre de 1999
	Nueva Zelanda	Wellington	28 de julio de 2005
	Omán	Mascate	30 de abril de 2014
	Pakistán	Madrid	02 de junio de 2010
	Panamá	Madrid	07 de octubre de 2010
	Polonia	Madrid	15 de noviembre de 1979

	Portugal	Madrid	26 de octubre de 1993
	Reino Unido	Londres	14 de marzo de 2013
	República Dominicana	Madrid	16 de noviembre de 2011
	Rumanía	Madrid	24 de mayo de 1979
	Federación Rusa	Madrid	16 de diciembre de 1998
	El Salvador	Madrid	07 de julio de 2008
	Senegal	Dakar	05 de diciembre de 2006
	Serbia	Madrid	09 de marzo de 2009
	Singapur	Singapur	13 de abril de 2011
	Sudáfrica	Madrid	23 de junio de 2006
	Suecia	Madrid	16 de junio de 1976
	Suiza	Madrid	29 de junio de 2006
	Tailandia	Madrid	14 de octubre de 1997
	Trinidad y Tobago	Puerto España	17 de febrero de 2009
	Túnez	Madrid	02 de julio de 1982
	Turquía	Madrid	05 de julio de 2002
	Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)	Madrid	01 de marzo de 1985
	Uruguay	Madrid	09 de octubre de 2009
	Uzbekistán	Madrid	08 de julio de 2013
	Venezuela	Madrid	08 de abril de 2003
	Vietnam	Hanoi	07 de marzo de 2005

2. Análisis de los Convenios de Doble Imposición entre España y otros Estados contratantes.

En este apartado, analizaremos de forma detallada alguno de los convenios que España tiene firmados con países de todo el mundo, en relación a alguno de los artículos que aparecen recogidos en los respectivos Convenios de Doble Imposición. Sólo profundizaremos en aquellos artículos y apartados que resulten de mayor relevancia y que guarden relación con los preceptos que hemos comentado anteriormente en relación a la estructura del modelo en las que sienta sus bases estos Convenios.

a) Análisis del convenio de doble imposición entre España y Brasil.

Partimos del hecho que nos ofrece SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA²⁸ en su obra en el cual recoge una serie de contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos que resultan interesantes a la hora de analizar las relaciones existentes entre España y otros países con los que ha firmado un Convenio de Doble Imposición. En este caso, el supuesto de hecho es el siguiente:

Una entidad bancaria con residencia en Brasil obtiene rentas en España a través de un establecimiento situado en un tercer país con el que España no tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición. La cuestión que se plantea en este breve supuesto de hecho descrito es si cabe la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Brasil.

En primer lugar, debemos de acudir al Convenio de Doble Imposición firmado entre España y Brasil²⁹ para consultar si existe la

²⁸ RODRÍGUEZ LOSADA, SORAYA, *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*, Thomson Reuters, Aranzadi, Navarra, 2012, págs. 211-214.

²⁹ *Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. (BOE, 31-diciembre-1975).*

posibilidad de aplicar el convenio a las rentas que dicha entidad bancaria con residencia en Brasil obtiene en España a través de un establecimiento permanente situado en un tercer Estado, el cual no tiene suscrito con España convenio alguno para evadir la doble imposición.

La solución planteada al supuesto de hecho, en síntesis, menciona el artículo 1 del citado convenio, que señala que dicho Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. En relación a la expresión “residente de un Estado Contratante”, el artículo 4 designa a cualquier persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Por ello, en el caso de que la entidad bancaria acredite su residencia en Brasil a los efectos del Convenio mediante algún certificado, resultarían de aplicación las disposiciones del mencionado Convenio a las rentas que el establecimiento permanente obtuviera en España. Además, dicha entidad deberá acreditar ser el beneficiario efectivo de las rentas obtenidas en España.

Dicho lo anterior, debemos tener en cuenta que los convenios deben respetar los principios establecidos por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, mencionando dicha Convención en su artículo 26 que los Estados Contratantes deben cumplir con buena fe lo pactado (principio *pacta sunt servanda*). En relación con lo dicho, el Tribunal Supremo dictó sentencia el 18 de mayo de 2005 en la cual recoge y señala la naturaleza, alcance y efectos de los Convenios para evitar la doble imposición, señalando, en resumen, que la aplicación e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición debe realizarse de buena fe,

teniendo en cuenta la intención de los Estados Contratantes y su interpretación se realizará conforme a su objeto y fin.

Así, sumamos a su vez los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, que vienen a reconocer que la finalidad de los Convenios para evitar la doble imposición tiene como límite la lucha contra el fraude fiscal y declaran el derecho de los Estados firmantes a no reconocer los beneficios que el Convenio establece cuando se crean estructuras artificiosas cuando uno de los objetivos principales sea obtener una posición fiscal más favorable.

Por último, teniendo en cuenta los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y los principios establecidos de la Convención de Viena, además de lo extraído en la sentencia dictada por el Tribunal Supremo, podemos entender que, en este caso, resultaría compatible por España negar los beneficios de un Convenio para evitar la doble imposición y aplicar la legislación interna, dado que en este caso se podría haber planteado un supuesto de abuso de los beneficios del mencionado Convenio. Es decir, cuando la localización del establecimiento permanente de la consultante tenga como uno de sus objetos principales obtener una ventaja fiscal, las rentas obtenidas en España por la entidad consultante no podrán beneficiarse de los beneficios del Convenio entre España y Brasil, por lo que dichas rentas tributarán conforme a la normativa interna que resultase de aplicación.

b) Análisis del convenio de doble imposición entre España y China.

Otro de los Convenios que podemos destacar a la hora de hacer un análisis de la regulación que recoge el mismo es el pactado entre España y

China.³⁰ En este caso, detallaremos los artículos que hacen mención a los impuestos comprendidos y el método que utilizan para evitar la doble imposición.

Por lo que respecta a los impuestos comprendidos, el artículo 2 del mencionado Convenio señala qué impuestos son a los que se les aplica el presente Convenio.

En el caso de España, dichos impuestos son los siguientes:

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
2. El Impuesto sobre Sociedades (IS).
3. El Impuesto sobre el Patrimonio.
4. Los Impuestos Locales sobre la Renta y el Patrimonio.

En la República Popular de China, los impuestos comprendidos son:

1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas.
2. El impuesto sobre la renta de empresas mixtas (*joint ventures*) de capital chino y extranjero.
3. El impuesto sobre la renta de Empresas extranjeras.
4. El impuesto local sobre la renta.

Hay que destacar el apartado 4 del mencionado artículo, y es que el mismo señala que el Convenio se aplicará también a los impuestos de naturaleza idéntica que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que los Estados contratantes se comunicarán las

³⁰ *Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990.*

modificaciones que se hayan producido en su legislación interna, en materia fiscal y tributaria.

En cuanto a los métodos para la eliminación de la doble imposición que acoge el artículo 24 del Convenio, España y China aplican métodos distintos.

En el caso de España, aplicará el método de exención, señalando en su articulado que cuando un residente español obtuviera rentas o posea el mismo elemento patrimoniales en China y pudieran someterse a gravamen en dicho país, España dejará exentas dichas rentas o elementos patrimoniales. En el caso de los dividendos, intereses, cánones, participaciones de consejeros, artistas y deportistas y otras rentas, España admitirá como deducción del Impuesto sobre la Renta de esta persona una cantidad igual al impuesto pagado en China, la cual no excederá de aquella parte del Impuesto sobre la Renta correspondiente a las rentas que pueden ser sometidas a imposición en China.

En China, la doble imposición se evitará usando siempre el método de imputación para resolver dichos supuestos. El residente chino puede deducir de su impuesto chino el importe del impuesto que debería de pagar en España por sus rentas. Dicho importe deducible no puede exceder del importe del tributo chino, de acuerdo con la normativa que rige la imposición en China. En el supuesto de que una renta obtenida por una empresa con residencia china en España provenga de dividendos pagados por una empresa residente en España y que posea al menos el 10 por 100 de las acciones de la empresa residente en España, la deducción tendrá que tener en cuenta el impuesto sobre la renta pagado en España por la sociedad pagadora de dividendos.

c) Análisis del convenio de doble imposición entre España y Austria.

En relación al mecanismo que aplican los Estados Contratantes a la hora de eliminar la doble imposición que acogen en los Convenios de Doble Imposición, merece especial alusión el Convenio firmado entre España y Austria, pero en este caso profundizaremos en la modificación³¹ que el mismo soportó. En concreto, el último apartado que recoge el artículo 24, según el cual:

“Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, que sean consideradas por ese Estado Contratante como sujetas a imposición de acuerdo con el presente Convenio en el otro Estado, pueden, no obstante, someterse a imposición en el primer Estado si, después de desarrollado un procedimiento amistoso, el otro Estado Contratante eximiera dichas rentas de imposición en virtud de este Convenio.”

El Convenio firmado entre España y Austria es el único que contempla cómo prevenir un conflicto de aplicación que genere una doble exención. Para ello, lo estipulado por los Estados Contratantes requiere que el Estado de residencia estime que unas rentas deben someterse únicamente a imposición en el Estado de la fuente, y exige que en el marco de un procedimiento amistoso ambos Estados acuerden calificar esas rentas de modo que, de acuerdo con el Convenio, no quepa someterlas a imposición en el Estado de la fuente, entonces el Estado de residencia podrá someter a imposición esas rentas.

³¹ Instrumento de ratificación del protocolo, hecho en Viena el 24 de febrero de 1995, por el que se modifica el Convenio entre el Reino de España y la República de Austria para evitar la doble imposición con respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en Viena el 20 de diciembre de 1966. (BOE 2 de octubre de 1995).

Sin embargo, autores como JOAN HORTALÀ I VALLVÉ³² señala que los efectos prácticos de esta cláusula del Convenio entre España y Austria se ven muy limitados: no opera, aunque el Estado de residencia estime que la renta debe someterse a imposición en la fuente y el de la fuente en residencia, si no se acuerda en el marco de un procedimiento amistoso que sólo debe atribuirse la potestad al Estado de residencia.

VII. CONCLUSIONES.

1. Valoración personal.

Las conclusiones alcanzadas tras la realización del presente trabajo son las que expondremos a continuación:

- La globalización económica que viven los países hoy en día, el aumento del tráfico económico y el progresivo intercambio comercial a nivel internacional, entre otras muchas causas, han provocado el aumento de supuestos de doble imposición en todo el mundo, siendo necesario por ello establecer las medidas que se consideren oportunas ante estos cambios para paliar los supuestos de doble imposición internacional. Debido a las diversas causas mencionadas anteriormente, se hacen cada vez más necesarios la creación de convenios de doble imposición por parte de los países que garanticen a los intercambios comerciales de la seguridad jurídica que merecen.
- En la actualidad, existen convenios de doble imposición firmados por aquellos países implicados en la causa de evitar la doble imposición internacional. Este número de países va ascendiendo debido al interés que presentan los países por evitar los problemas de

³² HORTALÀ I VALLVÉ, JOAN, *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson, Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 683.

doble imposición, pues podemos observar a lo largo de la historia como a medida que ha avanzado el proceso de la globalización han sido cada vez muchos más países los que han suscrito convenios con los demás. En el caso de España, la compilación de convenios de doble imposición ha ido en aumento con diferencia a años anteriores, favoreciendo así las inversiones que realizaran sus nacionales en el exterior y las inversiones que los extranjeros pudieran realizar en el propio país.

- Los convenios de doble imposición son tratados o acuerdos de carácter bilateral, es decir, produce efectos tan solo a aquellos dos Estados que sean parte del mismo. Nos planteamos en este punto si los tratados multilaterales son posibles en el ámbito de los convenios de doble imposición, es decir, si éstos podrían llegar a tener alcance. Partiendo de esta idea, un claro ejemplo de ello podría ser la suscripción por parte de los países que conforman la Unión Europea en la creación de un posible convenio de doble imposición que tuviera carácter multilateral. Considero que el funcionamiento o creación del mismo no sería en ningún caso una tarea sencilla, ya que requeriría una cooperación entre los propios Estados de la Unión Europea que limita con la potestad tributaria que cada uno de ellos posee. Un acuerdo de más de dos Estados con distintos sistemas fiscales con el objetivo de paliar obstáculos fiscales requeriría de una ardua tarea de coordinación en materia legislativa, complicando de este modo la idea de llevar a cabo un proyecto de carácter multilateral.
- Atendiendo a los convenios de doble imposición suscritos por España, las razones que llevaron a realizar un análisis de alguno de

los convenios que ha firmado España con otros países es puramente geográfica. Es decir, partimos del hecho de que los breves análisis realizados a los convenios que España ha firmado con Brasil, China y Austria se deben al interés por estudiar o comparar qué efectos o medidas se toman en consideración según el ámbito geográfico, continental o político de dicho país. En este caso, la elección del convenio de doble imposición entre España y Brasil se debe al supuesto de hecho que nos facilitó la Dirección General de Tributos y que mostraba una solución que no procedía de acuerdo a los principios generales que ostentan los convenios de doble imposición. La elección del convenio de doble imposición entre España y China se debe al éxito que ha sufrido en los intercambios comerciales durante los últimos años el país asiático, lo que implicaría una gran relevancia al ordenamiento jurídico español, además de que nos encontramos ante un país que con el tiempo ha sido calificado como la primera potencia mundial a nivel comercial e inversora. En el ámbito de Europa, el convenio acordado entre España y Austria era el único que recogía aquél supuesto para paliar un conflicto de doble exención, siendo una novedad en el panorama actual, en lo referente a los convenios de doble imposición, no solo a nivel europeo, sino también a nivel internacional, pues parece ser que es el único convenio que ha firmado España con otro país que muestra esta novedad, exigiendo el mismo convenio, como ya habíamos comentado en el apartado anterior, un procedimiento amistoso que califique la renta para que sea sometida a imposición en el Estado de residencia y así el Estado de la fuente no tenga que someter a imposición dicha renta.

VIII. BIBLIOGRAFÍA.

Manuales:

- CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR, MARTÍN JIMÉNEZ, ADOLFO J., TRAPÉ VILADOMAT, MONTSERRAT, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia, 2013.
- CORDÓN EZQUERRO, TEODORO, *Manual de fiscalidad internacional, Volumen I, 3ª edición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- HORTALÀ I VALLVÉ, JOAN, *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson, Aranzadi, Navarra, 2007.
- LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA, *La doble imposición. Problemática actual*, LA LEY, Wolters Kluwer, Madrid, 2012.
- LÓPEZ LOSADA, SORAYA, *La Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por España*, Thomson Reuters, Aranzadi, Navarra, 2012.
- SERRANO ANTÓN, FERNANDO, *Fiscalidad internacional. 3ª edición*, Centro de estudios financieros, Madrid, 2006.

Normativa:

- Constitución Española de 1978.
- 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 1995.

- Convenio entre el Reino de España y la República Helénica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 4 de diciembre de 2000.
- Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990.
- Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.
- Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Seúl el 17 de enero de 1994.
- Instrumento de ratificación del protocolo, hecho en Viena el 24 de febrero de 1995, por el que se modifica el Convenio entre el Reino de España y la República de Austria para evitar la doble imposición con respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en Viena el 20 de diciembre de 1966. (BOE 2 de octubre de 1995).

- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. (BOE, 31-diciembre-1975).
- Instrumento de Ratificación del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 16 de junio de 1976.
- 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.
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 15552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda.

Webgrafía:

- Gobierno de España. Hacienda Tributaria:
<http://www.agenciatributaria.es/>



- Gobierno de España. Ministerio de Hacienda y Función Pública:
www.minhfp.gob.es
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos:
<http://www.oecd.org>