

## LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Nicolás Sánchez García

Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Generalitat Valenciana. Profesor de Derecho Financiero y Tributario

---

### 1.- Concepto y causas de la doble imposición internacional.

Son numerosos los autores, Instituciones e Informes que se han ocupado, con mayor o menor intensidad, de este fenómeno con tanta incidencia en las relaciones económicas internacionales. En la doctrina española ha venido gozando de cierta tradición la definición que Borrás Rodríguez ofrece del concepto de doble imposición y que sería "aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa"<sup>1</sup>.

En la esfera internacional se maneja un concepto muy preciso de doble imposición, dado que se exige, no solamente una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, sino que se requiere que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico. En este segundo requisito se aleja de lo que se conoce como doble imposición económica, donde dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo hecho imponible, o al menos por un idéntico elemento objetivo de éste<sup>2</sup>.

El objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional es una cuestión en la que todo el mundo parece estar de acuerdo, pues razones de justicia y de orden económico así parecen exigirlo<sup>3</sup>. La doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular.

Cuando la circunstancia anterior se produce, ello conlleva una desigualdad de trato en relación a determinadas personas que no tiene razón de ser, máxime si se piensa que el incremento que han sufrido en estos últimos años las relaciones económicas internacionales ha llevado a que numerosas personas se encuentren vinculadas, de hecho, a más de un Estado.

En cualquier caso, y a pesar de que existe un cierto consenso a la hora de calificar la doble imposición internacional como un fenómeno ilícito<sup>4</sup>, motivos de índole económico hacen que los distintos Estados provean todo tipo de medidas tendentes a evitar, o al menos paliar, la doble imposición. Este es un fenómeno que va a distorsionar el juego "normal" de los distintos

componentes del mercado internacional, pudiendo llegar a anular, en la práctica, todos los incentivos fiscales aprobados por un Estado para atraerse inversiones o capitales extranjeros, o para incrementar sus exportaciones al exterior<sup>5</sup>.

La causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado "superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición"<sup>6</sup>. Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aún utilizando el mismo, los configuran de forma distinta. El artículo 21 de la Ley General Tributaria es expresión de algo a lo que nos venimos refiriendo, pues en el se incluyen dos criterios generales de sujeción a los tributos:

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

Los dos criterios de sujeción transcritos pueden entrar en conflicto si un Estado, póngase por caso, grava la renta mundial de determinados sujetos pasivos que son residentes en su territorio, y alguna de sus rentas proceden de otro Estado que utiliza, ya sea de forma exclusiva o no, el criterio de gravamen en razón de la fuente. Si no existe tratado para evitar la doble imposición entre dos países, ni existe medida alguna de tipo unilateral en alguno de ellos que proteja al contribuyente de pagar dos veces respecto a una misma renta, se originará el supuesto ordinario de doble imposición<sup>7</sup>. Este supuesto es, en opinión de Owens, el supuesto más normal de doble imposición, pues ambos criterios están basados en el principio de soberanía fiscal que este autor califica como uno de los principios básicos del Derecho Internacional Tributario, y que determina la sujeción a la ley tributaria no solamente por la residencia en un determinado país, sino también por la conexión de cualquier tipo que tenga con éste<sup>8</sup>.

En cualquier caso, y como acertadamente recoge Spitz<sup>9</sup>, pueden existir igualmente, supuestos de doble imposición entre dos Estados que utilizan el criterio de la residencia. El citado autor nos pone un ejemplo: es posible que un contribuyente sea considerado residente en Irlanda por la Administración tributaria de este país por el hecho de haber arrendado un apartamento en Dublín que visitó de tiempo en tiempo; puede, a su vez, ser considerado residente en Bélgica, por la Administración respectiva, sobre la base de que el centro de sus actividades económicas se encuentren en

aquel país, aunque su residencia ordinaria se encuentre en un tercer país, donde tiene otro tipo de rentas.

El contribuyente citado en el párrafo anterior podría estar sujeto en calidad de residente en los tres países, si además resulta ser ciudadano de un tercer país que utiliza como criterio de sujeción a los tributos el de ciudadanía, tal es el caso de los Estados Unidos, país donde estaría obligado a tributar, incluso en el caso de que no hubiera "puesto el pie" en aquel país durante un largo período de tiempo, y que no tuviera rentas originadas en aquel país, ni fuera propietaria de bien inmueble alguno sito en él.

El conflicto originado por las divergencias existentes en las definiciones de residencia de las respectivas normas de Derecho Tributario internacional de cada Estado es especialmente grave, pues no se producirá una doble imposición parcial como la que tenía lugar en los supuestos en que colisionaban el criterio de residencia y el de la fuente, sino un gravamen completo, en cada uno de esos Estados, de toda la renta del contribuyente<sup>10</sup>.

En el supuesto de las sociedades se produciría una situación similar ya que una sociedad podría ser considerada residente en Suecia por la Administración tributaria sueca, sobre la base de su efectiva incorporación a la economía nacional, al tiempo que podría recibir igual tratamiento de la Administración británica, en razón de encontrarse la sede de dirección central, de control en territorio del Reino Unido<sup>11</sup>.

La tercera fuente de doble imposición internacional la encontraremos en aquellos supuestos en donde dos o más Estados entienden que un determinado hecho imponible -generalmente renta- se ha realizado en su propio territorio. Como recuerda Spitz, incluso pueden darse estos conflictos de leyes tributarias en aquellos Estados donde los criterios de sujeción de carácter real reciben un trato substantivo similar, pues las Administraciones tributarias, e incluso los Tribunales de Justicia suelen proponer diferentes conclusiones para casos concretos<sup>12</sup>.

## **2.- Medidas para evitar la doble imposición**

### **2.1.- Diversas técnicas.**

La doble imposición puede ser evitada, o al menos reducida, a través de dos vías diferentes: las medidas unilaterales tomadas por cada uno de los Estados y las que tienen su origen en tratados internacionales. Algunos

autores distinguen según los tratados o convenios lo sean entre dos Estados, o sean multilaterales, alegando que estos últimos implicarían normas originadas por un poder supranacional<sup>13</sup>. No vamos a discutir sobre la bondad de los convenios multilaterales respecto a los bilaterales, pues aquellos pueden resolver problemas que en ocasiones quedan sin respuesta adecuada en el estrecho marco de los convenios entre dos países, pero creemos que ambos tipos de normas de Derecho Internacional responden a una misma fuente y participan de idénticos objetivos.

Lo recogido en el párrafo anterior responde al esquema clásico utilizado hasta la fecha. En los últimos años se va abonando, sin embargo, las tesis de una tercera técnica para lograr la eliminación de la doble imposición; nos referimos a lo que podría denominarse "armonización fiscal", o aproximación de las estructuras tributarias de un grupo de países. Esta armonización vendría aprobada en el marco de una organización internacional de integración con facultades para aprobar normas jurídicas con sustantividad propia, independientes de las normas de Derecho interno y de las fuentes "clásicas" de Derecho internacional, y por supuesto, al margen del tratado constitutivo de la propia organización internacional.

Un sector importante de la doctrina<sup>14</sup> deriva esta categoría de la "armonización fiscal" hacia la opción antes aludida de los "convenios multilaterales". No cabe, sin embargo, equiparar estas dos realidades, pues responden a dos situaciones radicalmente distintas, aunque por tener unos agentes idénticos, ya sea de forma mediata o inmediata, pueden no ser apreciados en su sustantividad propia. No cabe equiparar un convenio que puedan firmar, póngase por caso, los países miembros de la Unión Europea como países soberanos, con las normas que sobre armonización tributaria pueda aprobar el Consejo de la Unión. Estas normas jurídicas tienen una singularidad tan evidente que hace que deban ser estudiadas al margen de los convenios internacionales<sup>15</sup>.

## **2.2.- Medidas unilaterales.**

Las medidas unilaterales pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario<sup>16</sup>; este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el país que está gravando en virtud del criterio de la residencia aunque las pretensiones que puede realizar, en este sentido, el país que grava según criterios de naturaleza real, puede conducir a idénticos resultados<sup>17</sup>.

Estas medidas se han manifestado como un instrumento importante de lucha contra la doble imposición internacional, y aunque entran en juego en ausencia de convenio internacional, han servido para concienciar a numerosos países de los beneficios que se derivan de encontrar una solución internacional a estos problemas<sup>18</sup>. En el caso español, estas

medidas han venido teniendo un importante papel en las relaciones económicas con los países en vías de desarrollo, con las que España apenas si tiene convenios de doble imposición.

Las ventajas que se obtienen con las medidas que tienen su origen en el Derecho Internacional, frente las que adoptan los Estados de forma individual, se puede fundamentar en un hecho concreto: la eliminación de la doble imposición internacional no se lograría adoptando todos los países idénticos criterios, sino que exigiría, además, una armonización de las estructuras tributarias, cuestión ésta que no parece una opción cercana, ni siquiera en países como los que son miembros de la Unión Europea, que participan activamente en una organización de integración económica.

Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble son los siguientes<sup>19</sup>:

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

Como puede observarse, todas las técnicas que tiene a su alcance el legislador para evitar, o cuando menos limitar, la doble imposición internacional, están basadas en una misma filosofía, la conciencia generalizada existente en los distintos Estados de que un excesivo gravamen de determinadas rentas, aún siendo algo justificable en virtud de la soberanía de cada país, puede incidir gravemente sobre la producción y el intercambio comercial, quiebra los incentivos fiscales, y lejos de suponer un aumento en los ingresos del Estado, supone un aumento de la resistencia del contribuyente frente a la Administración tributaria y de la evasión fiscal<sup>20</sup>.

### **2.3.- Convenios internacionales.**

Este medio de evitar la doble imposición internacional es sin duda el que ha tenido un desarrollo mayor, y el que ha logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos Organismos o Conferencias internacionales

han promovido estudios sobre la necesidad de que cada país disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según unos criterios homogéneos, cuando no uniformes.

Desde que en 1920 la Sociedad de Naciones comenzara sus trabajos al respecto, creándose en su seno la Comisión Económica y Financiera, han sido numerosos los comités de expertos y proyectos que han ido fomentando la concienciación internacional sobre estos temas<sup>21</sup>, habiéndose llegado a un punto en que la eliminación de la doble imposición internacional se ha convertido en uno de los temas claves desarrollados en organizaciones tan diversas como la ONU, OCDE, Unión Europea, OEA o el Pacto Andino<sup>22</sup>; e instituciones no gubernamentales del estilo del "Institut de Droit International", la "International Fiscal Association" o la Cámara de Comercio Internacional<sup>23</sup>.

Los convenios ofrecen importantes puntos de interés para cualquier Estado. Los países desarrollados se aseguran que sus inversiones realizadas en el exterior no soportan un gravamen excesivo, al tiempo que fomentan sus exportaciones; respecto a los países en vías de desarrollo, hay que hacer notar que una importante red de convenios, unido a una serie de medidas administrativas tendentes a favorecer las inversiones extranjeras, puede coadyuvar a su desarrollo económico.

Se pueden utilizar, asimismo, los Convenios internacionales para introducir cláusulas encaminadas a mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, las llamadas "tax sparing clause" orientadas a fomentar las inversiones en países en vías de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del Impuesto exigible en el país de la residencia<sup>24</sup>; o para fomentar la cooperación entre dos o más países en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal<sup>25</sup>.

Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse en dos grandes grupos:<sup>26</sup>

a) Métodos de exención:

- Exención íntegra: un Estado, al exigir el impuesto de sus residentes, excluirá de gravamen, a todos los efectos, aquellas rentas cuya imposición se reserva, en virtud del Convenio a otro Estado; para aquel Estado es como si estas rentas no hubieran existido.
- Exención con progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene

virtualidad en relación con aquellos Impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.

b) Métodos de Imputación:

- Imputación íntegra: el Estado de la residencia permitirá la deducción, en calidad de deducción en la cuota, de los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación, e integrado, en consecuencia, en la base imponible todas las rentas del sujeto pasivo residente.
- Imputación ordinaria: la deducción por razón de impuestos pagados en un tercer país, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el Estado de la residencia que corresponda a las rentas procedentes del primero de los Estados.

En cualquier caso, las posibilidades son tantas como variantes deseen introducir los Estados en el momento de alcanzar los convenios, quedando a la elección de éstos, las reglas específicas de como deberá efectuarse la exención, o los criterios para el cálculo de la deducción.<sup>27</sup>

Junto a estos métodos, que en mayor o menor medida evitan la doble imposición, algún autor recoge un tercer grupo de criterios que en lugar de eliminar la doble imposición, se orientan hacia su atenuación, a través de alguno de los siguientes mecanismos:<sup>28</sup>

- Método de la deducción: el impuesto pagado en el extranjero es considerado como un gasto deducible de la renta global del residente.
- Método del tipo impositivo especial: en virtud de este criterio, las rentas de origen extranjero se harán tributar a un tipo especial.

Estos mecanismos son, sin embargo, más propios de ser contemplados por las leyes tributarias de los diferentes Estados, en el marco de las medidas unilaterales referidas en el apartado anterior. Se puede apreciar, en concreto, que ninguno de estos métodos aparecen recogidos en los diferentes convenios internacionales existentes.

En todo caso, y recapitulando lo comentado en relación con los métodos de imputación y exención, no cabe concluir de una forma absoluta sobre la bondad de cada uno de los sistemas; un juicio sobre cada uno de estos dos sistemas nos obligará a remitirnos en cada caso a las estructuras y principios inspiradores de los sistemas tributarios de los Estados contratantes, a los procedimientos de determinación de la base imponible y el tipo de gravamen en los Impuestos que estén coordinando, a los

procedimientos de gestión respectivos y, por supuesto, a los fines concretos que se persigan con la finalización del convenio.

Ha de hacerse notar, no obstante, que ante la alternativa planteada, cabe formular un juicio favorable a la recepción en los distintos convenios de doble imposición del método de exención. Tanto desde el punto de vista de la Administración tributaria, como del contribuyente, es más práctico, más simple y se ajusta más al concepto de sistema tributario justo recogido en nuestra Constitución.

El método de exención evita la doble imposición de una forma más radical, exime de numerosas obligaciones formales a los contribuyentes y no necesita el establecimiento de canales permanentes de información y colaboración entre los Estados, cuestión ésta especialmente compleja entre sistemas tributarios no homogéneos.<sup>29</sup>

El problema más grave que puede plantear la aplicación del método de exención en su versión más pura, el llamado método de exención integral, es la quiebra que se puede producir en el principio básico de nuestro ordenamiento jurídico de que los contribuyentes tributen de acuerdo con su capacidad económica.

En la medida en que se disminuye la base imponible, se reduce en igual medida el tipo efectivo de gravamen en nuestro país; esta quiebra de la justicia tributaria suele agravarse en numerosas ocasiones pues este método crea un ambiente favorable para que el sujeto pasivo pueda aprovecharse de las diferencias entre los distintos sistemas tributarios, transfiriendo gran parte de su actividad industrial hacia Estados con bajos o nulos niveles de presión fiscal.<sup>30</sup>

La corrección de los efectos negativos que se pueden producir por la aplicación del método de exención es, como puede imaginarse, la articulación de lo que se ha dado en llamar método de exención con progresividad. Este método, aunque introduce algunas complicaciones de índole formal e introduce de nuevo alguno de los inconvenientes del método de imputación<sup>31</sup>, es bastante más satisfactorio que el anterior en el plano de la justicia tributaria.

En relación a la opción entre las dos modalidades del método de exención es aconsejable realizar una distinción:

- Debería aplicarse en su modalidad integral en los convenios existentes entre los países miembros de la Unión Europea, pues ello evitaría el que determinados contribuyentes estén sometidos a una presión fiscal discriminatoria respecto a las que tributan en un sólo Estado, al tiempo que facilitaría el intercambio comercial y la libertad de movimiento de los agentes económicos.



- Los convenios de doble imposición firmados con el resto de los países deberían incluir el método de exención con progresividad, pues ello permitiría mantener los objetivos de la política tributaria del Estado, al tiempo que se frenaría, en parte, el éxodo hacia los paraísos fiscales o países con tipos de gravamen reducidos, de aquellos que transfieren parte de su actividad económica a un tercer Estado por motivos estrictamente fiscales.

## **2.4.- Armonización fiscal.**

En este apartado se recogerían las normas jurídicas dictadas por las Organizaciones Internacionales de integración, cuyas decisiones no revisten la forma jurídica del convenio internacional y, sin embargo, no tienen rango inferior a las normas aprobadas por cada uno de los Parlamentos o Gobiernos de los países miembros.<sup>32</sup> El ejemplo más evidente de lo que venimos comentando son las directivas aprobadas en una organización como la Unión Europea en donde, tanto en su elaboración como en su aprobación, intervienen órganos comunitarios, sin que se necesite ratificación alguna por parte de los Estados miembros.<sup>33</sup>

La consideración de los mecanismos de armonización fiscal como un mecanismo de eliminación de la doble imposición, no se desvirtúa por el hecho de que el art. 189-3 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea establezca que una directiva sólo obliga a los Estados en cuanto al resultado, dejando libertad a las instancias nacionales la competencia respecto a la forma y los medios a utilizar para obtenerlo. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha insistido con frecuencia en que la directiva supone para los Estados miembros una exigencia ineludible de inmediata obligatoriedad.

No se pueden integrar en esta instancia los trabajos que han desembocado en la elaboración de distintos modelos de convenios, entre los que destacan los elaborados por la ONU, OCDE, o el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, pues estos modelos son opciones que se ofrecen a los distintos países de la Comunidad internacional con la finalidad de que puedan utilizarlos como patrón a la hora de elaborar los verdaderos convenios, que serán aprobados por los procedimientos constitucionales establecidos en cada uno de los países.

Es cierto que las medidas adoptadas o propuestas armonización fiscal no va dirigida de modo directo a lograr la eliminación de la doble imposición internacional; puede suceder que ni siquiera lo persiga de forma secundaria, pero es evidente que toda armonización u homogeneización de las estructuras fiscales lleva consigo como resultado inequívoco limar los conflictos que se suscitan entre los diferentes países afectados.

### **3.- La doble imposición en el marco de la OCDE**

Existen tres modelos básicos de convenios para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta, siendo cada uno tributario, en sus rasgos fundamentales, de los distintos países que han participado en su elaboración. La razón de esta diferencia radica en que los convenios para evitar la doble imposición presentan distinta finalidad según se observe desde el punto de vista de los países desarrollados o en vías de desarrollo.<sup>34</sup>

Los países industrializados buscan aliviar el gravamen excesivo que recae sobre las inversiones que han realizado sus residentes en el extranjero, al tiempo que pretenden no discriminar este tipo de operaciones frente a sus inversiones domésticas. Los países en vías de desarrollo tratan de utilizar los convenios de doble imposición como un instrumento apto para atraer inversiones del exterior, al tiempo que buscan participar en aquellas rentas originadas en su territorio, aunque luego sean exportadas.

Planteadas así las cosas, los diferentes modelos existentes han optado por los siguientes criterios de sujeción de las rentas. En el convenio tipo aprobado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio - Grupo Andino- predomina el principio de gravamen en el país donde la renta se ha originado. En los diferentes modelos elaborados en el marco de la O.C.D.E. -tanto en el de 1963, como en los de 1977 y 1992- prevalece el criterio de tributación en el país de la residencia. Este último criterio es asumido, asimismo, por el modelo elaborado por la O.N.U., aunque ensanchando la actuación del principio de gravamen en el país de la fuente.<sup>35</sup>

En nuestro repaso a la experiencia en la eliminación de la doble imposición internacional nos vamos a detener en el estudio de los Impuestos que son objeto de los convenios de doble imposición; para este fin hemos analizado fundamentalmente el art. 2 del Convenio Modelo OCDE por ser el que de forma unánime siguen los países miembros de la Unión Europea.

El artículo 2 del modelo de convenio O.C.D.E. contempla el ámbito de aplicación de los convenios, es decir, los impuestos que se encuentran integrados o se consideran cubiertos por el tratado concreto que firmen dos Estados siguiendo el Modelo. El artículo se edifica sobre tres criterios objetivos básicos que buscan la efectividad del convenio:

a) El modelo de convenio abarca a todos los impuestos sobre la renta, independientemente de quien los haya establecido, regulado, o de quien los recaude. Se busca establecer un marco amplio que recoja y agrupe multiplicidad de situaciones válidas para cualquier modelo de organización política.<sup>36</sup> En el apartado 1 de este art. 2 habilita, en concreto,

la posibilidad de que estén comprendidos en los convenios de doble imposición todos los impuestos sobre la renta, ya sea sobre la totalidad o parte de ella, cuya titularidad sea de cualquiera de las subdivisiones políticas de los Estados o de las Entidades Locales que se integren en éstos.

La prohibición del art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de que los parlamentos autonómicos establezcan impuestos cuyos hechos imponibles lo sean, a su vez, de impuestos estatales impide, en principio, que esta posibilidad prevista en el Modelo tenga alguna virtualidad. Es cierto que determinados impuestos autonómicos pueden originar ciertos problemas de coordinación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o con el Impuesto sobre Sociedades, pero nunca podrán gravar la renta, ni total, ni parcialmente.

En donde sí puede tener una gran trascendencia, es en relación a la posibilidad que tienen concedida las Comunidades Autónomas por el art. 12 LOFCA de establecer recargos sobre el Impuesto estatal que grava la renta de las personas físicas. El modelo OCDE recoge expresamente la dicción "cualquiera que sea el sistema de exacción", por lo que debe entenderse que en esta expresión se comprenden, no sólo los Impuestos que de un modo directo gravan la renta, sino todas aquellas figuras a cuenta, complementarias o que supongan una sobreimposición del Impuesto principal.<sup>37</sup> Esta tesis se ve reforzada por el reconocimiento que de la inclusión en la deuda tributaria, realiza el art. 58 L.G.T. en relación a los recargos sobre la cuota exigible por alguna Administración Pública distinta de la titular del Impuesto principal.

b) El modelo afecta a los impuestos que gravan la totalidad de la renta de las personas físicas o jurídicas, disponiendo que se incluirán en esta mención los impuestos que gravan las ganancias derivadas de la enajenación de bienes o inmuebles y los que gravan las plusvalías: Lo que se pretende en el artículo 3.2 del Modelo OCDE, siguiendo a de la Villa Gil<sup>38</sup>, es diferenciar el concepto de renta, dentro del cual se incluirán, en todo caso, las ganancias de Capital, del concepto de plusvalía, que vendría referida a las ganancias de capital no realizadas o puestas de manifiesto por mera anotación contable.

No parece, sin embargo, que el Modelo OCDE esté construyendo un concepto de plusvalía al margen de concepto de renta. El Modelo lo único que parece pretender es dejar una puerta abierta para que el legislador nacional pueda incluir en el concepto de renta que se somete a gravamen en el impuesto correspondiente, distintos supuestos de aumentos de valor no realizados, puesto que el concepto de ganancia de capital, tal y como es conocido en la comunidad internacional exigirá en todo caso realización.<sup>39</sup>

El Modelo OCDE, al menos en su versión en lengua inglesa,<sup>40</sup> está distinguiendo entre el concepto de "capital gains" y el concepto genérico de "capital appreciation", pues en aquellos países de los que se importa el

término ganancia de capital, este tiene un sentido concreto, pues se exige que haya disposición<sup>41</sup> o cesión<sup>42</sup> del elemento patrimonial que origina la apreciación o aumento de valor que se está gravando, independientemente del título por el que se realice aquella.

El Modelo de Convenio, consciente de que incluso bajo la citada denominación, pueden gravarse en determinados países determinados aumentos de valor que no han sido realizados, es por lo que no cierra la posibilidad de que los distintos convenios puedan cubrir esta alternativa, siempre que así lo deseen los Estados, y sin que la posible lectura que pueda hacerse del término "ganancias de capital" pueda impedirlo.

c) El Modelo trata de inspirar en los convenios que lo sigan una vocación clara de permanencia, estableciendo que éstos serán de aplicación, no sólo a los Impuestos que expresamente sean recogidos en el texto del Convenio, sino que se ampliará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se puedan establecer con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, que se añadan a los inicialmente previstos, o los sustituyan.

La precisión del artículo 4.2 del Modelo de Convenio recogida en el párrafo anterior tiene una relevancia práctica importante, debido fundamentalmente a que la utilización del sistema tributario como instrumento de política económica, ha derivado en que sea uno de los sectores más cambiantes del Ordenamiento Jurídico. Con la incorporación de una disposición de este tipo a los convenios de doble imposición se puede lograr, por ejemplo, que tenga relevancia práctica el Convenio que firmaron los plenipotenciarios del Reino de Marruecos y de España en 1978, cuando todavía se encontraban vigentes todos los impuestos anteriores a la Reforma de 1978, y que fue publicado en el B.O.E. de 22 de mayo de 1985.

La única servidumbre que les quedará a los Estados firmantes será la de comunicarse a final de cada año las modificaciones de interés que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones tributarias. Como puede observarse, no sólo se logra acompasar el lento proceso de elaboración y aprobación de los Tratados internacionales con el, a veces frenético, proceso de revisión de las estructuras tributarias, sino que también se consigue evitar la necesaria revisión del conjunto de los Convenios firmados por un país, cada vez que en éste tenga lugar una modificación estructural en alguno de los Impuestos comprendidos en aquellos, o una simple modificación de su denominación.

En lo que afecta a la doble imposición de los incrementos de patrimonio gravados en los impuestos sobre las adquisiciones patrimoniales lucrativas, ha de hacerse notar que no tiene la trascendencia económica que se da en los impuestos que de forma general gravan la renta o el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, pero desde el punto de vista del contribuyente es de importancia extraordinaria, pues al ser elevados los

tipos de gravamen de estos impuestos, la concurrencia de dos o más de éstos puede causarle un grave perjuicio al contribuyente.<sup>43</sup>

Los impuestos sobre sucesiones y donaciones están generalizados en la práctica totalidad de los países desarrollados, teniendo en todos ellos idéntico tratamiento de impuesto directo que recae sobre los bienes adquiridos por herencia o legado y determinándose la cuantía de la deuda tributaria en función de dos factores: la cuantía del incremento patrimonial experimentado por el heredero o legatario y la relación de parentesco existente entre el causante y el causahabiente;<sup>44</sup> en virtud de ello, es fácil que se den puntos de conflicto entre dos impuestos nacionales, conflictos que tendrán su origen en las mismas causas que las que originan la doble imposición en los impuestos sobre la renta, con las especialidades propias derivadas de los criterios de determinación de la base imponible existentes en los impuestos a los que nos venimos refiriendo.

La problemática originada en estos casos no ha movido a la Comunidad Internacional a dotarse de una red de convenios de doble imposición como la existente en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, situación de la que nuestro país es uno de sus máximos exponentes pues apenas si ha firmado dos convenios sobre la materia, amén de un convenio consular con disposiciones fiscales sobre las herencias.

La OCDE, haciéndose eco de esta carencia existente en las relaciones internacionales, aprobó en 1966 un proyecto de convenio,<sup>45</sup> al cual ha seguido posteriormente un nuevo Convenio modelo, que siguiendo los mismos criterios básicos, es susceptible de abarcar todos los supuestos de doble imposición originados en la aplicación de los impuestos que gravan las adquisiciones patrimoniales lucrativas, con independencia de que se reciban los bienes en una transmisión " mortis causa" o "inter vivos", y cuyos rasgos básicos coinciden con los del art. 13 del Modelo OCDE de 1977, donde se establece el régimen general aplicable a los supuestos de doble imposición de las ganancias de capital.

El Modelo de 1982, al igual que el de 1977, introduce dos métodos alternativos para evitar la doble imposición: el método de exención y el de imputación, con las variantes ya estudiadas. Entre estos métodos no cabe incluir la deducción de las deudas en la base imponible, cuestión que se regula en el art. 8 del Convenio Modelo, y que afectaría en todo caso, al grado de justicia tributaria existente en cada Sistema tributario; es por ello por lo que pensamos que no hay que referirse en esta instancia, al contrario de lo que hace Uriarte Zulueta,<sup>46</sup> a la deducibilidad, en la base imponible del Impuesto nacional de las deudas extranjeras, entre ellas, lógicamente, las tributarias.

#### **4.- La doble imposición en la Unión Europea.**

El art. 220 del Tratado de Roma previene que los Estados miembros de la Comunidad deberán entablar, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. La solución por la que, en un principio apuesta la Unión Europea, respecto al tema objeto de nuestro estudio, es la de instar a los países miembros a negociar y alcanzar convenios bilaterales, o incluso multilaterales, relativos a evitar la doble imposición internacional.<sup>47</sup>

La Comisión de la Unión Europea ha estimado siempre que la remisión a los convenios entre los Estados miembros no es satisfactoria, entre otros, por las siguientes razones:<sup>48</sup>

- a) Los convenios de doble imposición crean corrientes privilegiadas de intercambios a nivel bilateral, excluyendo a los países miembros no firmantes de aquellos, al tiempo que contribuye a hacer imposible la igualdad de condiciones que debería darse en todo mercado común.
- b) Los convenios no se aplican de forma automática, sino que requieren una demanda de aplicación por parte de los contribuyentes.
- c) La red de convenios existentes entre países miembros no es completa y el funcionamiento de los convenios bilaterales no es satisfactorio.
- d) No se modifica el Derecho interno de los países contratantes; al contrario, deben adaptarse al Derecho interno y esta adaptación es la que procedimentalmente es muy larga.

Ciertamente, la remisión a los Estados miembros otorga a éstos un protagonismo que no sabemos hasta que punto puede ser aconsejable en el proceso de construcción de una estructura supranacional entre los países miembros de la Unión Europea, pues la Comisión Europea sólo participaría en una medida muy limitada en su procedimiento de elaboración, en tanto en cuanto sea requerida su participación por los Estados, como órgano técnico de asesoramiento; sucede igualmente, que la experiencia armonizadora en el campo de la Imposición indirecta ha sido lo suficientemente satisfactoria, como para pensar en la posibilidad de tomar algún tipo de iniciativa en el campo de los impuestos directos, para eliminar otro de los elementos perturbadores del normal funcionamiento del Mercado Común.

Creemos que el referido art. 220 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea no supone una remisión incondicional a los convenios entre los Estados miembros, pues ya se encarga de remarcar el

propio tenor literal del artículo que eso será así en la medida en que ello sea necesario; no cabe perder de vista que lo previsto en este artículo no debiera tener relevancia directa e inmediata sobre el Ordenamiento Jurídico de la Comunidad pues no tiene por objeto una actividad propia de ésta, sino una actividad propia de los Estados miembros a las cuales se debe referir<sup>49</sup>.

La doble imposición surge en numerosas ocasiones como consecuencia que no existe uniformidad en las estructuras tributarias entre dos Estados, y desde el momento en que no se han previsto mecanismos a los cuales acudir los Estados en caso de conflicto de jurisdicciones tributarias; nada impediría, pues, tal y como se recogía en el Programa de acción de 26 de junio de 1.977, sobre los impuestos directos que, en un primer momento, se instara desde los órganos de decisión comunitarios la elaboración de un convenio multilateral entre los Estados miembros de la Unión Europea,<sup>50</sup> para pasar más tarde a un ambicioso programa de armonización de los elementos básicos de los diferentes impuestos directos, al tiempo que se podrían establecer mecanismos comunitarios que pudieran sustituir a los previstos en los Convenios bilaterales actualmente existentes.<sup>51</sup>

Somos de la opinión de que esta alternativa es perfectamente factible, pues aunque no exista nada previsto al respecto en el Tratado de Roma, los artículos 100 y 101 habilitan al Consejo de la Unión Europea a adoptar cualquier tipo de medida tendente a la armonización de las legislaciones nacionales en los supuestos en que las divergencias o funcionamiento del Mercado común o provoque algún tipo de distorsión en él. La directiva comunitaria, que sería el instrumento a utilizar en esta armonización tributaria es un instrumento adecuado pues quedaría en manos de cada uno de los Estados, en razón de su política económica concreta, la forma y los medios concretos a utilizar para la consecución de los fines que se fijan en aquella.<sup>52</sup>

Las posibilidades que tienen los órganos directivos de la Unión Europea no han sido aprovechadas hasta la fecha y apenas si han quedado plasmadas en un conjunto disperso de directivas y proyectos de directiva que se orientan, fundamentalmente, a la realización del mercado interior.

La Unión Europea ha aprobado diversas directivas relativas al régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos; régimen fiscal de sociedades matrices y filiales; o a la creación de un procedimiento de arbitraje para la eliminación de la doble imposición en el supuesto de rectificación de beneficios entre empresas asociadas.

Como puede observarse, las posibilidades que se le ofrecen a la Comisión y al Consejo de la Unión Europea son infinitamente mayores a lo que se ha realizado hasta la fecha y, en concreto, las propuestas de mayor calado siguen esperando la aprobación por el Consejo de la Unión.

Desde hace mucho tiempo se encuentran en estudio propuestas que apuestan por eliminar la doble imposición económica que recae sobre los dividendos, cánones e intereses, o por armonizar la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades, tema este último que traerá numerosas ventajas si algún día llega a aprobarse, no por evitar la doble imposición de forma inmediata, sino porque al homogeneizar los Impuestos que entran en conflicto, facilitaría en gran medida la aplicación de los Convenios concretos de doble imposición que tuviesen firmados los Estados miembros.

## **5.- Propuestas en el marco de la Unión Europea.**

### **5.1.- Situación actual**

A la luz de las distintas experiencias que se han realizado en el campo del Derecho Internacional Tributario a las cuales hemos hecho referencia, y especialmente de los trabajos promovidos por la OCDE, los países miembros de la Unión Europea se han ido dotando de una tupida red de Convenios de doble imposición que ha venido resolviendo, con mayor o menor éxito, los problemas que han ido planteando por la coexistencia de sistemas tributarias no homogéneos, que además, se superponen en el espacio.

Sin negar el papel que estos convenios bilaterales han jugado en las relaciones económicas y comerciales entre estos países, no podemos dejar de hacer notar las siguientes observaciones:

- a) La red de Convenios actualmente en vigor tiene sus lagunas importantes, pues determinados países no tienen establecidos Convenios con todos sus socios comunitarios.
- b) Muchos de los convenios existentes solamente afectan a los impuestos sobre la renta, dejando sin regular los distintos impuestos que gravan el patrimonio de las personas físicas y/o jurídicas.
- c) Incluso dentro de los convenios que gravan la renta, no se prevén de forma expresa todas las figuras tributarias locales y regionales que gravan alguna modalidad de aquella.
- d) En relación a la doble imposición que se produce en materia de impuestos que gravan las sucesiones y donaciones, la situación es todavía más deficiente pues se ha suscrito un muy reducido número de entre los países comunitarios, llegando a existir algún Estado que no tienen convenio alguno sobre esta cuestión.

### **5.2.- Propuestas a medio plazo**



Creemos que la situación que hemos expuesto, unida a la evidente necesidad de establecer mecanismos suficientes para evitar la doble imposición exige que los países comunitarios tomen la iniciativa que les permite el art. 220 del Tratado de Roma de promover y concluir un Convenio multilateral de doble imposición.

El dato que tradicionalmente se ha venido poniendo de manifiesto en relación a este artículo 220, es el nulo papel que se le otorga a las instituciones comunitarias, especialmente si se contempla junto con el art. 235 del mismo Tratado, donde se reserva la iniciativa a los órganos de la Unión; esta cuestión se puede subsanar dando participación a la Comisión en los trabajos preparatorios del Convenio, o encargando diversos estudios a Comisiones de notables creadas al efecto.

En este sentido, conectaríamos con lo que en su día se expresó en los 8º, 9º y 10º Informes Generales de las actividades de la Comunidad, publicados entre los años 1965 y 1967, en donde se expresaba esta necesidad, que en ningún caso se vería afectada por la no menos urgente, pero si más complicada desde el punto de vista práctico, necesidad de armonizar las estructuras de la Imposición Directa entre los países comunitarios, paso previo ésta a la efectividad de las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Roma.

La propuesta que planteamos exigiría la conclusión de dos convenios que abarcarían la totalidad de los Impuestos directos y que responderían básicamente a las diferentes iniciativas que se han desarrollado en el Derecho Internacional Tributario y que, de alguna manera, han encontrado su máxima expresión en los modelos de Convenios de la OCDE. El primero de los convenios abarcaría todos los Impuestos que gravan la renta y el patrimonio, con independencia de que graven a las personas físicas y jurídicas, y el segundo de ellos regularía la doble imposición que se produce en relación a los Impuestos que gravan las adquisiciones patrimoniales o ganancias de capital.

No creemos que pudieran calificarse estos convenios como Derecho Comunitario Europeo pues no tendrían su origen en los órganos propios de decisión de la Unión Europea, y por lo tanto no serían dogmáticamente equiparables a una Directiva, ni creemos que los podamos integrar en lo que doctrinalmente se denomina "armonización fiscal" y a la que ya hemos hecho referencia. En relación al contenido concreto sobre los cuales deberían construirse estos Convenios de doble imposición, en concreto, el que afecta a renta y patrimonio, creemos que debería realizarse según los siguientes criterios:

Comprendería todos los impuestos sobre la renta y el patrimonio existentes en los países comunitarios, cualquiera que sea la forma que se perciben, y que siguiendo lo recogido en la Directiva 77/799/CEE,

comprendería los impuestos sobre la renta total o sobre los elementos de la renta o del patrimonio, incluidos los impuestos sobre los beneficios procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los salarios pagados por los empresarios, y los impuestos sobre la plusvalía.

En el art. 1-3º de la citada Directiva sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros se realiza una enumeración exhaustiva de los Impuestos directos que gravan la renta y el patrimonio, listado que debe tenerse por ampliado a lo que disponen los posteriores Tratado de Adhesión a la Unión Europea, (en nuestro caso el apdo. V-5º del Tratado de Adhesión de Portugal y España). Deberá, no obstante, abrirse un período de reflexión que permitiera la detección de otros impuestos locales y regionales que utilizan la renta y el patrimonio como materia imponible, y que como ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad, no son recogidos en los Convenios, muchas veces ni siquiera bajo una remisión genérica.

En lo que afecta a las definiciones generales que suelen incluirse en los convenios bilaterales, creemos que dada la homogeneidad que preside los Convenios existentes en la actualidad, y en relación a las que se recogen en el Modelo de Convenio OCDE, el único punto a determinar sería el de la especificación de cuales habrían de ser las autoridades competentes en cada Estado, cuestión esta que tenemos igualmente resuelto en el art. 1-5º de la Directiva 77/799/CEE. Habría que dejar, no obstante, la puerta abierta, a posibles directivas armonizadoras del Derecho de Sociedades que pudieran afectar al concepto de empresa o al de sociedad, tal y como se recoge en el Modelo OCDE.

La homologación entre los convenios actualmente en vigor y el Modelo OCDE ha motivado que en distintas Directivas y proyectos de directiva que se han elaborado hasta la fecha se recogen las definiciones a las que hacemos referencia. El concepto de residencia del art. 4 del Modelo OCDE ha sido recogido en el art. 6 de la propuesta de directiva de la Comisión relativa a los impuestos indirectos que gravan la transmisión de títulos, de 31 de marzo de 1976 y en el art. 4-b de la Directiva del Consejo, de 17 de julio de 1969 relativa a los impuestos indirectos que gravan las concentraciones de capital.

El concepto de establecimiento permanente que se incluye en el art. 5º del Modelo OCDE es casi idéntico al que se recoge en el art. 5º de la proposición de directiva relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos en donde intervengan más de dos sociedades de Estados miembros de la Unión Europea, propuesta ésta de fecha 15 de enero de 1969; de igual manera, la proposición de directiva relativa a la eliminación de la doble imposición en los supuestos de corrección de beneficios societarios, de 25 de noviembre de 1976 incluye el

concepto de empresas asociadas que ha sido desarrollado en el art. 9 del Modelo de Convenio OCDE.

Todas estas coincidencias técnicas no deben asombrar a nadie, pues no se debe perder de vista que los diferentes modelos de Convenio promovidos por la OCDE no son el resultado de un acuerdo coyuntural entre un grupo no homogéneo de países, sino que son fruto de una larga reflexión que han llevado adelante fundamentalmente los países miembros de esta Organización internacional desde el inicio, y que son básicamente los Estados miembros de la Unión Europea y, en todo caso, Estados industriales avanzadas donde su actividad económica está presidida por el principio de libertad de mercado.

En cuanto a la especificación de los criterios de reparto de las distintas rentas, proponemos las siguientes:

a) Las rentas procedentes del disfrute de bienes inmuebles o derechos sobre estos y de su enajenación se adjudicarán al Estado en que éstos se encuentren situados. Se deberían asimilar a este supuesto los de disfrute y enajenación de títulos representativos de determinadas sociedades cuyo activo este básicamente constituido por bienes inmuebles.

b) Las rentas y ganancias de capital procedentes de bienes muebles de todo tipo se imputarán como criterio general al Estado de la residencia del sujeto pasivo. En los supuestos de pago de dividendos e intereses, creemos que la tradicional participación que en estas rentas han venido teniendo los Estados donde el pagador de aquéllas es residente, se aseguraría con la unificación del tipo de retención en la fuente de esta clase de rentas, tipo que se convertiría así en una tributación mínima en el país de origen y que podría fijarse en el 20 por 100.

c) Las rentas procedentes de actividades económicas independientes, hayan sido obtenidas por personas físicas o jurídicas deberían tributar en el Estado en que éstas sean residentes, con la excepción de que la citada actividad económica se realice otro Estado a través de un establecimiento permanente o base fija, pues creemos que en estos casos existe una auténtica organización económica autónoma susceptible de quebrar el criterio general.

d) Las rentas de trabajo dependientes, participaciones de consejeros, rentas de artistas y deportistas y estudiantes deberían ser atribuidas a los Estados en donde residen las entidades pagadoras, siempre y cuando este coincida con aquel en donde se hacen efectivos los pagos y con el que se realiza la actividad que se está satisfaciendo, ya que en caso contrario debería prevalecer este segundo dato.

e) Las rentas procedentes de pagos efectuados por las distintas Administraciones Públicas de los Estados miembros, en todos sus niveles,

seguirán los criterios anteriormente expuestos, salvo en el caso de las procedentes del ejercicio de funciones públicas y de pensiones, en donde se deberá pagar según el criterio de la nacionalidad.

f) La imposición sobre el patrimonio seguiría los criterios expuestos en relación a las rentas de los bienes y en el capítulo anterior en relación a las ganancias de capital y que supondría un criterio real para los bienes inmuebles -su localización- y otro personal para los muebles -la residencia-. Las excepciones, además de la comentada anteriormente en relación con determinados títulos representativos del capital de sociedades serían:

- La pertenencia de un bien mueble a un establecimiento permanente o base fija, pues creemos que debería establecerse la "vis atractiva" de éstos sin referencia a la pertenencia o no en su activo.
- Los buques y aeronaves en tráfico internacional que deben tributar en el país donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la actividad.

g) Entre los distintos métodos para evitar la doble imposición para este Convenio multilateral por el método de exención con progresividad pues pensamos que habría de aligerar notablemente los requisitos de tipo formal de los sujetos pasivos, sin perjudicar los intereses legítimos de los Estados firmantes.

Si se avanzara en el proceso de armonización de las estructuras de la imposición directa se podría pensar en la introducción del método de exención integral, método que en la actualidad sólo sería posible en el supuesto de que la doble imposición se le produzca a una sociedad, pues los impuestos que gravan la renta de éstas no son generalmente proporcionales; resulta, sin embargo, impensable proponer dos métodos distintos según la naturaleza del sujeto sometido a esa doble imposición, pues con ello se estaría interviniendo negativamente en el desarrollo normal del Mercado común, introduciendo un trato de favor hacia determinados agentes económicos.

h) Un apartado que tiene carta de naturaleza en todo convenio de doble imposición es la formulación de un principio genérico de no discriminación, tema especialmente importante a la luz de lo dispuesto en el Tratado de Roma. Como punto de partida, no creemos que nada pudiera alegarse a la introducción de una cláusula similar a las que, siguiendo el Modelo OCDE, se han introducido en la práctica totalidad de los Convenios existentes entre los Estados comunitarios.

El artículo 24 del Convenio modelo OCDE se establece que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que están o estén

sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Este artículo responde, en sus líneas básicas, al mismo espíritu que informa el artículo 95 del Tratado de Roma.

i) En los convenios bilaterales suele institucionalizarse un procedimiento amistoso de resolución de diferencias entre los Estados. Este procedimiento ha venido siendo un medio importante de canalización de la cooperación de los Estados en materia tributaria, siendo sus resultados nada despreciables; creemos, no obstante, que un convenio multilateral del tipo que proponemos sería incompleto si no contemplara la creación de un órgano independiente especializado en la resolución e interpretación de este tipo de conflictos.

Esta Corte internacional de arbitraje estaría en condiciones de elaborar una importante doctrina que sería un instrumento de primera mano a la hora de interpretar posibles conflictos posteriores que se pudieran suscitar; no descubrimos nada nuevo si dejamos constancia que la instauración de este tipo de órganos quasijudiciales, tanto si se han establecido en el Ordenamiento interno como en el internacional, han coadyuvado al desarrollo de determinadas materias, al tiempo que no cabe olvidar los ciudadanos que acuden a ellos encuentran una garantía adicional a sus derechos por la independencia y especialización que preside la actuación de estos órganos.

j) No habría necesidad de incluir disposición alguna en este Convenio multilateral relativa al intercambio de información y cooperación entre las autoridades de los Estados miembros, pues en esta materia creemos que la aprobación por parte de la Comunidad de la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los Estados directos, cubre con creces las expectativas que despierta lo previsto en un sentido similar en el artículo 26 del Convenio modelo OCDE.

k) En lo que afecta al ámbito de aplicación del Convenio, creemos que debe seguirse el criterio general que hasta el momento se ha plasmado en los convenios actualmente en vigor, de remitir a todo el territorio de los distintos Estados firmantes, sin prever exclusiones de determinados territorios de algunos Estados, del estilo de las que se incluyen en el artículo 3-2º de la sexta Directiva sobre el IVA -77/388/CEE-.

## **6.- Reflexión final.**

La alternativa a largo plazo, tal y como hemos adelantado con anterioridad, sería la profundización en el procedimiento de armonización de las estructuras fiscales de la imposición directa. Armonización de estos impuestos y eliminación de la doble imposición son dos objetivos autónomos, pero íntimamente ligados, puesto que difícilmente puede existir

coordinación de sistemas tributarios que no sean homogéneos, y debido igualmente a que la armonización limitaría notablemente los puntos de conflicto.

Sobre la posibilidad de aprobar una directiva que recogiera los criterios de reparto de la potestad tributaria a los que hemos hecho referencia en el apartado anterior, no creemos que fuera la solución más adecuada pues los contenidos mínimos a los que hemos hecho referencia son más que suficientes,- como demuestra la experiencia en el Derecho Internacional Tributario-, para eliminar la doble imposición en los supuestos concretos en que esta se produzca, sin que sea necesaria la intervención de los Estados miembros en el desarrollo de estos temas.

La regulación por un instrumento no genuinamente comunitario de la parcela más llamativa de las relaciones tributarias internacionales no debe suponer una rémora en el proceso de construcción europea, antes bien, permite la posibilidad de ir incorporando a este Convenio multilateral numerosos países, que sin ser miembros de la Unión Europea, o estando en negociaciones de adhesión, tienen sin embargo relaciones económicas y comerciales privilegiadas con éstas.

---

<sup>1</sup>Vid. "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales", A. Borrás Rodríguez, Madrid 1974, p. 30. La doctrina italiana define la doble imposición internacional en contraste con la doble imposición interna, aludiendo a que no existe en este supuesto violación alguna de norma legislativa. Vid. Raporti con l'estero, profili fiscali e valutari, O. Ascani y G. Carpenzano, Banca Commerciale Italiana, Milano 1982, p. 42.

<sup>2</sup>En este sentido se expresaba el Comité Fiscal de la OCDE en sus comentarios al Modelo de Convenio de 1977. Vid. "Modelo de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio", IEF, Madrid 1978, p. 187. B. Spitz reconoce que es un fenómeno de gran importancia pues puede llegar a causar los mismos efectos nocivos que la doble imposición jurídica, pero al ser un fenómeno que se produce con relativa frecuencia en los ordenamientos internos de casi todos los países, no plantea una idéntica necesidad de solución en el ámbito internacional. Vid. International Tax Planning, 2ª ed., Butterworths, London 1983, p. 63. Sobre los métodos que se pueden utilizar para corregir esta doble imposición económica, con independencia de que el fenómeno se produzca a nivel nacional o internacional, se puede acudir a la obra de A. Knechtle "Basic problems in International Fiscal Law", Kluwer/Deventer, The Netherlands 1979, pp. 82-89. Los sistemas a los que alude son los siguientes: a) sistema clásico de no deducción de cantidad alguna, b) deducción de los dividendos del beneficio neto de la sociedad, c) tipo preferencial sobre beneficios distribuidos, d) transparencia fiscal, e) exención de los dividendos en el nivel de los accionistas, f) crédito o sistema de imputación.

<sup>3</sup>Vid. "Hacienda y Derecho", F. Sainz de Bujanda, tomo I, IEP, Madrid 1975, p. 470 y "Métodos para evitar la doble imposición internacional", E. Abril Abadín, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1973, p. 139.

<sup>4</sup>Vid. "Principios de Derecho Internacional", O. Buhler, (versión en lengua castellana de F. Cervera Torrejón), Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1968, p. 224. Sobre esta cuestión M. Norr recuerda que no existe regla o norma internacional alguna que limite la jurisdicción tributaria de ningún país, al tiempo que tampoco existe regla alguna que obligue a los Estados a ofrecer un remedio o solución al fenómeno de la doble imposición internacional (Vid. Jurisdiction to Tax and International Income, Tax Law Review, vol. III/1962, p. 431).

<sup>5</sup>Sobre este particular insiste M. Cerezo Fernández en "Doble imposición internacional e inversiones financieras", XX Semana de estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1973, pp. 854-855. cabe citar, asimismo, a los profesores G. Tixier, G. Gest y J. Kerogues, quienes ponen de manifiesto que "por razones de orden moral, más que

---

jurídico, exigen su desaparición, pues son un obstáculo al comercio y a las inversiones internacionales (Vid. "Droit Fiscal International", LITEC, Paris 1979, 2º ed., p. 3).

<sup>6</sup>Vid. "Doble imposición internacional y Derecho Tributario español", L. del Arco Ruete, Ministerio de Hacienda, Madrid 1977, p. 48.

<sup>7</sup>Vid "International...", B. Spitz, p. 50.

<sup>8</sup>Vid. "International Aspects of United States Taxation", E.A. Owens, part I, p. 64 (International Tax Program, Harvard Law School, 1980).

<sup>9</sup>Vid. "International...", p. 51.

<sup>10</sup>Vid. "International Aspects...", E.A. Owens, pp. 65-66.

<sup>11</sup>Vid. "International..." B. Spitz, p. 51.

<sup>12</sup>Ibidem. Este autor nos cita, a título de ejemplo, una situación que se da con relativa frecuencia, en relación a las rentas derivadas de un contrato que se concluye en un Estado, pero cuyo cumplimiento se prevé en otro Estado distinto. M. Vitale recuerda, asimismo, que numerosos supuestos de doble imposición provienen de que la Administración o Jueces de dos países proponen interpretaciones diferentes de conceptos jurídicos idénticos (Vid. voz "Doppia imposizione (Diritto Internazionale)", Enciclopedia del Diritto, vol. XIII, Giuffrè Editor, Varese 1964, pp. 1009-1010).

<sup>13</sup>Vid. "Fiscalidad internacional española", J. Otero Castelló, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1973, pp. 13 y 14.

<sup>14</sup>Vid. "Fiscalidad...", J. Otero Castelló, pp. 13-14; "Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", R. Calle Saiz, Estudios de doble imposición internacional, IEF, Madrid 1979, p. 90.

<sup>15</sup>Vid. "Un esquema de Derecho Internacional Financiero", F. Sainz de Bujanda, Universidad de Granada 1983, p. 91.

<sup>16</sup>Vid. "Métodos para evitar...", E. Abril Abadín, p. 145.

<sup>17</sup>En este sentido se expresa E.A. Owens quien recuerda que un reflejo de esta técnica es la exención de los pagos recibidos por los no residentes en concepto de cánones o intereses, exención que se produce con frecuencia y que tiene como objetivo constituirse en incentivo para las inversiones extranjeras (Vid. "International Aspects...", pp. 66-67).

<sup>18</sup>Vid. Simon's Taxes, vol. F, "Double Taxation, Relief and Agreements", J. Foster y otros, pp. 121-122.

<sup>19</sup>Vid. "International...", B. Spitz, p. 52. En relación a los términos en lengua inglesa recogidos por este autor: "tax exemption", "tax credit", "tax deduction" y "reduction in the rate of tax", nos hemos permitido hacer una traducción no estrictamente literal, sino incardinada en los diferentes conceptos previstos en nuestra legislación tributaria.

<sup>20</sup>Así se expresa Richard Goode, "limits to taxation", Finance and Development (Revista del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial), vol. 17, nº 1 de marzo de 1987, p. 38.

<sup>21</sup>Vid. "International Aspects...", E.A. Owens, p. 67; "La doble imposición...", A. Borrás Rodríguez, pp. 109-122; "Doble imposición...", L. del Arco Ruete, pp. 66-69. G. Biscottini recuerda que, como regla general, el acuerdo bilateral se ha revelado como el instrumento más idóneo para resolver los supuestos de doble imposición, pues permite dividir el problema general en una serie de binomios y adoptar para cada uno la solución más apropiada (Vid. Diritto amministrativo internazionale, vol. I, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova 1966, p. 454).

<sup>22</sup>Vid. "La doble imposición...", A. Borrás Rodríguez, pp. 123-148; "Doble imposición...", L. del Arco Ruete, pp. 69-73; "Los trabajos de la ONU y de la OCDE en materia fiscal", A. Escribano Martínez, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1973, pp. 285-301.

<sup>23</sup>Vid. "La doble imposición...", A. Borrás Rodríguez, pp. 149-161.

<sup>24</sup>Vid. "International...", B. Spitz, p. 56.

<sup>25</sup>Así se hace, entre otros, en los convenios firmados por nuestro país con la República Federal de Alemania (de 5 de diciembre de 1966), Brasil (de 14 de noviembre de 1974), Canadá (de 10 de abril de 1978), Checoslovaquia (de 8 de mayo de 1980), Italia (de 8 de septiembre de 1977) y Gran Bretaña (de 21 de octubre de 1975).

<sup>26</sup>Vid "Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio", OCDE 1977, IEF, Madrid 1978, pp. 192-193. Sobre este tema se puede acudir, asimismo, a "Doble

---

imposición...", L. del Arco Ruete, pp. 229-295 y a "Convenios fiscales de doble imposición", J.M. de la Villa Gil, EDERSA, pp. 377-89.

<sup>27</sup>Vid. "Convenios fiscales...", J.M. de la Villa Gil, pp. 389-390.

<sup>28</sup>Vid. "Métodos para evitar la doble imposición internacional", J.M. de la Villa Gil, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1973, pp. 153-157.

<sup>29</sup>Vid. "Droit Fiscal...", G. Tixier y otros, pp. 231-236 y "Basic problems...", A.A. Knechtle, pp. 76-77.

<sup>30</sup>Vid. "Basic problems...", A.A. Knechtle, P. 77 y "Droit Fiscal...", G. Tixier y otros, p. 234.

<sup>31</sup> Los inconvenientes básicos del método de imputación son los siguientes: a) no elimina totalmente la doble imposición, b) elimina los esfuerzos de ciertos países por promover su desarrollo, c) condiciona las finanzas de un país a la presión fiscal existente en terceros estados, d) los mecanismos de aplicación son complicados, tanto para la Administración, como para los contribuyentes. Estos datos, y otros de menor trascendencia, pueden consultarse en "Droit Fiscal..." G. Tixier y otros, pp. 231 y 233-234; así como en "Basic problems...", A.A. Knechtle, pp. 77-78.

<sup>32</sup>Vid. "Doble imposición...", L. del Arco Ruete, pp. 166-167.

<sup>33</sup> Gran parte de la confusión en este punto proviene del hecho de que la propia Unión Europea, en su programa de armonización de la imposición directa de 1967 (suplemento del Boletín CEE nº 8), incluye la elaboración de un convenio multilateral de doble imposición como uno de los hitos importantes en este proceso (pág. 347).

<sup>34</sup>Vid. "Hacienda y Derecho", F. Sainz de Bujanda, vol. I, IEP, Madrid 1962, pp. 470-473 y "Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenio y Recomendaciones existentes", R. Fernández Pérez, Estudios de doble imposición internacional, IEF, Madrid 1979, p. 112.

<sup>35</sup>Vid. "Criterios de reparto...", R. Fernández Pérez, p. 113.

<sup>36</sup>Vid. "Convenios de doble imposición", J.M. de la Villa, EDERSA, Madrid 1982, p. 51.

<sup>37</sup> En apoyo de esta tesis puede acudir a "Modelo de convenio...", p. 66.

<sup>38</sup>Vid. "Convenios...", p. 48.

<sup>39</sup> El término "ganancias de capital" es recogido de la experiencia de los países anglosajones que, como Gran Bretaña y Estados Unidos, e incluso en los países de su área de influencia, se ha venido utilizando con un significado muy concreto.

<sup>40</sup> esta versión en lengua inglesa se puede consultar en "European Taxation. Supplementary Service", section D, IBFD, Amsterdam.

<sup>41</sup> Traducimos por "disposición" el término inglés "disposal". El acance del término se puede apreciar en "British Tax Law", M. Lewis, Macdonald and Evans, Bungay Suffolk, 1977, pp. 430-432; así como en "Capital Gains Tax", V. di Palma, Macdonald and Evans, 4ª ed., Bungay Suffolk, 1977. Esta es, por otra parte la traducción que ofrece S. Ortíz Calzadilla.

<sup>42</sup>Vid. "La imposición sobre las plusvalías en los países de la CEE", HPE nº 96/1985, p. 156.

<sup>43</sup>Vid. "Los problemas internacionales en el Impuesto sobre las Sucesiones", M. Uriarte Zuluteta, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1973, p. 563.

<sup>44</sup>Vid. "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y en la Comunidad Económica Europea", L. de Pablos Escobar, HPE nº 96/1986, p. 202.

<sup>45</sup> Este modelo de convenio se encuentra recogido en "Modelo de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones OCDE 1982", IEF, Madrid 1985, pp. 193-207.

<sup>46</sup>Vid. "Los problemas internacionales...", pp. 531-532.

<sup>47</sup> Esta opción representa la tesis más clásica, cuyo más firme valedor lo encontramos en el Informe Neumark, donde se aboga por el desarrollo de este tipo de disposiciones como medio más adecuado para asegurar disposiciones uniformes en materia de doble imposición. (Vid. "Armonizzazione del regime impositivo delle società nella C.E.E.: progetti di adeguamento del legislatore italiano", G. Maisto en "La influenza del Diritto Europeo sul Diritto italiano", E. Dott. A. Giuffré, Milano 1982, pp. 384-385. La necesidad de promover este convenio multilateral se encuentra recogida en los Informes Generales de las actividades de la Comunidad publicados en los meses de junio de 1965, 1966 y 1967 (epígrafes 103 del 8º



---

informe, 105 del 9º informe y 88 del 10º informe). Todos estos informes han sido publicados como números extraordinarios del Boletín de la Comunidad Económica Europea.

<sup>48</sup>Vid. "Derecho Fiscal Europeo", M. Burgio, IEF, Madrid 1983, pp. 165-166.

<sup>49</sup>Vid "Tutela degli interessi nel Diritto Comunitario", A. Valenti, Dott. A. Giuffrè Editore, milano 1963, p. 132. Sobre la subsidiariedad de este artículo respecto a los medios ordinarios de consecución de los fines de la Comunidad se puede acudir a "manuale di Diritto Comunitario", E. Pennacchini, R. Monaco, L. Ferrari Bravo y S. Puglisi, UTET, Torino 1984, p. 497 y "EEC Law", A. Parry and S. Hardy, London/Sweet and Maxwell y New York/Matthew Bender, 1973, pp. 346-347. Sobre la pertenencia de este tipo de acuerdos al Derecho Comunitario, o al Derecho Internacional Público en general, se puede acudir a "Direito Comunitario", J. Mota de Campos, Fundação Galouste Gulbekian, Lisboa 1983, pp. 49 y 61-63.

<sup>50</sup>Cabe recordar que en el año 1964 la propia Comisión efectuó diversas consultas con la finalidad de firmar un tratado multilateral entre los países miembros, siguiendo el modelo OCDE; de alguna manera se seguían las experiencias similares que se producían en el marco de la EFTA (Vid. "L'elimination de double imposition dans les pays de la CEE", A.J. Van del Tempel, La Fiscalité du Marché Commun nº 6, octubre 1964; así como "Relief from double taxation", A.J. Van den Tempel, IBFD, Amsterdam 1968, p. 49).

<sup>51</sup>En este sentido G. Biscottini pone de manifiesto que la propia Comisión es consciente de que lo previsto en el artículo 220 del Tratado de Roma no es suficiente para evitar la doble imposición, por lo cual se necesita una coordinación armónica de los distintos sistemas fiscales que, además, coadyuvaría a que la libertad de movimiento sea posible y útil el juego de la competencia (Vid. "Diritto Amministrativo internazionale", p. 455).

<sup>52</sup>El artículo 189 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea fija el alcance normativo de cada uno de los instrumentos normativos del Consejo y de la Comisión. El alcance del término "armonización" lo utilizamos en la formulación que de éste ofrece R. Vander Elst, que alude a la introducción de ciertos cambios en las normas de los diferentes sistemas tributarios, con la finalidad de obtener una serie de objetivos o resultados prefijados. Estamos ante un término intermedio entre la "unificación", que por implicar identidad de normas deriva hacia el reglamento, y la coordinación, que supondría la creación de un determinado equilibrio en las relaciones entre institutos o normas de sistemas jurídicos totalmente diferentes, para el cual el instrumento indicado sería el convenio multilateral, tal y como se recoge en el artículo 220 del Tratado de Roma. (Vid. "Les instruments du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne", R. Vander Elst y otros, Ed. Université de Bruxelles, Bruselas 1976, pp. 12-13.