



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

EKONOMIA
ETA ENPRESA
FAKULTATEA
FACULTAD
DE ECONOMÍA
Y EMPRESA



GRADO: DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y DERECHO

Curso 2020/2021

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: PRINCIPALES MEDIDAS PARA EVITARLA

Autora: Alejandra Goldaracena Prieto

Directora: Lourdes Serna Blanco

Bilbao, a 23 de junio de 2021

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
2. BREVE VISIÓN HISTÓRICA	5
3. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	7
3.1 Concepto y caracterización	7
3.2 Causas	10
3.3 Formas de doble imposición internacional	12
3.4 Consecuencias de la doble imposición internacional	14
4. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	16
4.1 Medidas unilaterales	17
4.1.1 Método de exención o reparto	17
4.1.2 Método de imputación o de crédito.....	20
4.2 Medidas bilaterales	24
4.2.1 Modelo de convenio de la OCDE	27
5. MEDIDAS UNILATERALES ESPAÑOLAS PARA EVITRA LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	31
6. CONCLUSIONES	34
ANEXO I: Convenios de doble imposición firmados por España hasta la fecha: ..	36
BIBLIOGRAFÍA	39

ABREVIATURAS

- BOE: Boletín Oficial del Estado
- CDI: Convenios de Doble Imposición
- CMONU: Convención Modelo de la Organización de las Naciones Unidas
- CV: Convención de Viena
- EE.UU: Estados Unidos
- IP: Impuesto sobre el Patrimonio
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- LGT: Ley General Tributaria
- LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- ONU: Organización de las Naciones Unidas
- TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- UE: Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Los últimos tiempos se han caracterizado por un profundo proceso de globalización de las economías mundiales. Dicho proceso ha traído consigo importantes cambios en materia tributaria, que son el objeto de análisis del presente trabajo.

La internacionalización de las operaciones comerciales y la expansión empresarial son un hecho latente en el contexto de constante globalización en el que nos encontramos. Hoy en día, las actividades comerciales amplían sus lugares de actuación con el objetivo de aumentar su capacidad de ventas y/o lograr acceder a nuevos mercados. Este proceso desemboca en una verdadera revolución de los modelos económicos conocidos, cambiando su naturaleza y fundamento. Estos cambios tienen a su vez consecuencias fiscales.

Tal y como afirmaba Volman: “los gobiernos utilizan la política fiscal, a través de la fijación de impuestos, exenciones, subsidios y otras reglamentaciones, para intervenir en la economía nacional”¹. El mismo autor destaca que cuando estas medidas son adoptadas de forma simultánea en diversos países cuyas economías se encuentran interrelacionadas a causa de la globalización, empiezan a generarse inconvenientes, entre los que se destaca el de la doble imposición internacional.

En este panorama internacional subsisten las potestades tributarias de todos los países existentes. Esta potestad otorga al Estado la posibilidad de gravar las rentas generadas por residentes que considere oportunas. Sin embargo, esta soberanía estatal no se limita a las personas residentes en el territorio del mismo Estado, sino que, como enuncia Fernando Peña Álvarez, “todos los países admiten que cualquier Estado puede someter a tributación a los no residentes, cuando obtienen rentas en su territorio”².

El Derecho Tributario Internacional es la rama del Derecho que se encarga de regular los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún

¹ Volman, M. (2005). *Régimen Tributario*. En, José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 6.

² Álvarez Peña, F. *Principios de la imposición en una economía abierta*. En., Cordon Ezquerro, T. (2007). *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 62.

elemento de internacionalidad³. La necesidad de esta rama jurídica se debe a la globalización y al incremento de realidades transfronterizas que tienen implicaciones económicas y, por supuesto, fiscales. En este escenario puede darse el supuesto de que un sujeto resulte sometido a varias soberanías y, por tanto, que varias Administraciones Tributarias le reclamen impuestos por la misma manifestación de capacidad económica. Esto es lo que se conoce como doble imposición internacional: la coincidencia de dos o más impuestos sobre un mismo hecho económico⁴.

Los “momentos de vinculación” son los criterios empleados para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejerce la potestad tributaria. Cada legislación emplea un criterio diferente a la hora de escoger el momento de vinculación, así los criterios utilizables son⁵:

- El domicilio, nacionalidad o residencia del beneficiario de la renta, también llamado principio de la universalidad o de la renta mundial o global, o
- La ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene o principio del país de origen.

Existen principalmente dos razones para evitar esa posible doble imposición: una de **justicia material**, basada en el principio de igualdad, que establece que no se debería gravar a un sujeto más que a otro por el hecho de haber obtenido su renta en distintos territorios si dicha renta es la misma; y otra de **eficiencia económica**, a fin de no frenar la inversión y el comercio internacional, desincentivando la economía⁶. Esta última está principalmente relacionada con el principio de neutralidad, por el cual el ordenamiento tributario no debería influir en las decisiones de inversión de los individuos.

³ Borderas, E., Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*, vol. 1, 1ª ed., El Fisco, Barcelona, pág. 17.

⁴ Para LÓPEZ ESPADAFOR, cuando la coincidencia se produce entre más de dos impuestos, nos encontramos ante el fenómeno de la *plurimposición*. (Lopez Espadafor, C. (2012). *La doble imposición. Problemática actual*. La Ley, Madrid.

⁵ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 7.

⁶ En esta línea: Calderón Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España, pp. 64-67 y Serrano Antón, F. (2013): *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*, 6ª ed., Fiscalidad internacional, CEF, pág. 273.

Con todo ello, el objeto de este trabajo será el de analizar la magnitud del fenómeno de la doble imposición. Se estudiarán sus orígenes y las principales características que rodean esta situación. Además, se revisarán las causas que pueden dar lugar a la doble imposición y los efectos que la misma tiene en las economías de los Estados. En esta parte del trabajo se hablará también de la doble imposición jurídica y la económica, que son las dos formas en las que puede manifestarse este fenómeno. Una vez realizada la visión global del problema se analizarán las principales medidas existentes para hacerle frente, como son las medidas unilaterales y las bilaterales, haciendo hincapié en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). Para finalizar, se profundizará en mayor medida en la legislación española y en las medidas que la misma incluye para evitar la doble imposición internacional.

2. BREVE VISIÓN HISTÓRICA

El problema de la doble imposición internacional no empezó a verse como tal hasta la segunda mitad del siglo XX. Fue entonces cuando se suscribieron los primeros convenios o tratados, entre gobiernos soberanos de la Europa central, abordando cuestiones de índole tributaria. Se suele resaltar, como primer precedente, el tratado firmado entre Francia y Bélgica en 1843⁷.

Esa doble imposición tiene su origen en la interrelación de comunidades, hecho que se intensifica con la globalización, si bien el problema fiscal de tal interrelación cobra especial relevancia al finalizar la Segunda Guerra Mundial. Tras este desastre histórico aumentan las relaciones internacionales y se incrementan los tipos de gravamen y los nuevos impuestos. El objetivo era incentivar la recaudación para sufragar los gastos ocasionados durante la guerra y dar cabida al denominado Estado del bienestar⁸.

A partir de este momento se va extendiendo entre los gobiernos europeos la idea de que ciertos hechos de trascendencia internacional, vinculados con la tributación y la aplicación de impuestos, debían afrontarse mediante acuerdos entre los distintos Estados. “Esos hechos consistían, básicamente, en que el residente de un país tuviera bienes situados en otro país, y resultaba preciso regular la carga tributaria que pretendiera aplicar, a raíz de la muerte de ese residente, el país de la residencia, por un lado, y el de la ubicación de los bienes, por el otro”⁹.

Sin embargo, tal y como refleja Bühler, “antes de 1914 no se firmó ningún tratado de doble imposición amplio que fundamentalmente tuviera por objeto la regulación de la imposición sobre la renta y sobre las sociedades”¹⁰. Desde entonces comenzaron a realizarse distintos estudios de la mano de organizaciones internacionales en los que se

⁷ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 15.

⁸ Calderón Carrero, J.M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España. pp. 4-5.

⁹ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 15.

¹⁰ Atchabahuan, A. (2003). “*Derecho Tributario Internacional*”. En García Belsunce, H. *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, Tomo I, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, pág. 530.

resaltó la importancia de abordar el problema de la doble imposición de forma bilateral, esto es, a través de convenios o tratados internacionales.

Ciñéndonos al caso español, los primeros convenios firmados tendentes a evitar este fenómeno fueron los suscritos con¹¹:

- Gran Bretaña: el 27 de junio de 1924 y que entró en vigor en la misma fecha
- Francia: el 18 de mayo de 1926, ratificado el 7 de agosto de 1926
- Italia: el 28 de noviembre de 1927, ratificado el 10 de septiembre de 1927

El problema es que estos convenios se alzaron como simples medidas de carácter unilateral por lo que no fueron muy útiles para aquellas empresas extranjeras que realizaban actividades en España¹². Entre los años 60 y 70 es cuando España toma conciencia de la gravedad del problema y se suscribe a la mayor parte de los convenios que continúan en vigor actualmente. Sobre estos convenios bilaterales se hablará más adelante, ya que suponen uno de los mecanismos principales para hacer frente a la doble imposición internacional.

¹¹ Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Capítulo II, ed. Edersa, Madrid. pág. 107.

¹² Ob. Cit. pág. 107.

3. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

3.1 Concepto y caracterización

En la doctrina española es común emplear la definición de Borrás Rodríguez para analizar el concepto de doble imposición, entendido como “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”¹³.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”¹⁴.

En la esfera internacional se maneja un concepto muy preciso de doble imposición internacional, dado que se exige, no solamente una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, sino que requiere que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico. Aquí podríamos adjuntar la definición de Calderón Carrero ya que, además de describir la doble imposición internacional como “la situación en que dos o más entes jurídico-públicos autónomos y con poder tributario independiente a nivel internacional, gravan a la vez un solo hecho imponible realizado en el mismo periodo y por el mismo sujeto, con tributos análogos que recaen sobre tal sujeto pasivo y un mismo objeto imponible”, añade que el resultado debe ser “una carga fiscal superior a la que se daría si el hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo o soberanía fiscal”¹⁵. De modo que también podría denominarse doble imposición internacional el gravamen de una capacidad económica en varios Estados que resulta en

¹³ Borrás Rodríguez, A. (1974): *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 30.

¹⁴ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (2010), “*Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 7.

¹⁵ Calderón Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España, pág. 109.

un gravamen superior al soportado por esa capacidad cuando únicamente es objeto de gravamen en un sólo Estado.

Este fenómeno puede tener consecuencias en los incentivos fiscales aprobados por un Estado para atraer inversiones o capitales extranjeros, o para incrementar sus exportaciones al exterior, pudiendo llegar incluso a anularlos.

Debido a su complejidad, la doble imposición internacional requiere para su configuración la convergencia de los siguientes cinco elementos, siguiendo el criterio de Herrán Ocampo¹⁶:

1. *Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.* Determinar la identidad del impuesto suele ser la tarea más conflictiva a la hora de concluir si ha existido o no doble imposición. El elemento esencial a tener en cuenta es la materia u objeto sobre el que recae el impuesto, es decir, la renta o el patrimonio.
2. *Que haya un mismo hecho generador del impuesto (una misma materia imponible).* El fundamento de hecho de los tributos debe ser el mismo, ya sea el consumo, la renta, etc.
3. *Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.* Para que pueda hablarse de doble imposición es necesario que los impuestos que se yuxtaponen lo hagan sobre un mismo hecho imponible y en el mismo período de tiempo. Por tanto, el impuesto debe recaer sobre la capacidad económica ostentada, poseída u obtenida en un mismo momento.
4. *Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.* La doble imposición tiene lugar en referencia a una persona o a una determinada renta (o patrimonio), independientemente de quien sea su titular. Cuando la doble imposición se produce respecto de una misma persona, se habla de doble imposición jurídica, siendo necesario entonces que la renta que graven los dos Estados haya sido

¹⁶ Herrán Ocampo, C. (2000). “*La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*”. [Tesis de grado, Universidad Tecnológica Javeriana], Bogotá, pág. 8.

obtenida por una persona, titular de la renta. En cambio, cuando se da sobre la misma renta, pero su titularidad no se detenta por la misma persona, se está en presencia de una doble imposición económica.

5. *Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.* Puede haber doble o múltiple imposición internacional, dependiendo de las soberanías fiscales que concurren.

El fenómeno de la doble imposición internacional tiene un impacto directo en la distribución internacional del producto de los tributos, impidiendo que se realice de forma equitativa, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculado a dos países distintos. Cuando se da esta circunstancia, se produce una desigualdad de trato en relación a determinadas personas que cada vez se ha dado más en los últimos años, en parte incentivado por el incremento que han sufrido las relaciones económicas internacionales¹⁷.

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”¹⁸.

¹⁷ Sánchez García, N. (2000). *La doble imposición internacional*. Revista de treball, economia i societat, nº 16, Valencia, pág. 1.

¹⁸ Cerezo Fernández, M. (1973). *Doble imposición internacional e inversiones financieras*. XX Semana de estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, pp. 854-855.

3.2 Causas

La doble imposición internacional tiene su origen en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado "superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición"¹⁹. Esta posibilidad de someter a imposición a residentes en el territorio nacional y a sujetos residentes en otros Estados se fundamenta en la aplicación de los denominados principio personalista y principio de territorialidad.

Esta calificación se implantó en la legislación interna española con la entrada en vigor de la LIRNR, aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

La LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) hace referencia a los mencionados principios en su art. 11 bajo el título de "criterios de sujeción a las normas tributarias". Concretamente establece que: "los tributos se aplicarán conforme los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado"²⁰.

Por tanto, la superposición de jurisdicciones fiscales se origina cuando las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aun utilizando el mismo, los configuran de forma distinta. Como ya hemos mencionado existen dos principios²¹:

- **El principio personalista** o gravamen en el Estado de residencia. Este principio entiende que quien tiene el poder de imposición es el Estado en el que reside o del que es nacional el titular de los bienes o el perceptor de las rentas. De esta forma, se someten a gravamen todas las rentas generadas por el contribuyente, sin tener en consideración el lugar del que procedan. Se entiende que solo en este punto se puede medir la capacidad económica total del sujeto. Estados Unidos o Filipinas serían dos ejemplos claros de países que emplean un criterio de nacionalidad para gravar las rentas en su país.

¹⁹ Del Arco Ruete, L. (1977). *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*. Ministerio de Hacienda, Madrid, pág. 48.

²⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 11.

²¹ Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 9

- **El principio de territorialidad** o gravamen en el Estado de la fuente. En este caso se atribuye el poder de imposición al Estado en que se encuentran situados los bienes que se pretenden gravar o donde se haya realizado la actividad de la que deriven los beneficios imponibles. En la normativa española, el art. 12 de la LIRNR establece que: “constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en el territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente”²². Este criterio se basa en una vinculación al Estado meramente económica.

Una vez analizados los principios que los Estados pueden emplear a la hora de someter a imposición a los sujetos residentes y no residentes, están son las causas de doble imposición internacional más frecuentes:

- En primer lugar, tendríamos el supuesto en el que los Estados aplican los principios expuestos de forma dual. Esto es, cada ordenamiento jurídico utiliza el principio personalista para gravar la renta de sus residentes o nacionales y el principio de territorialidad para aquellos sujetos que obtienen rentas en el territorio estatal. Esta es la circunstancia más habitual, ya que garantiza a los Estados una mayor capacidad recaudatoria.
- En segundo lugar, se encontraría el caso en el que dos Estados utilizan el mismo criterio de sujeción, pero comprendido desde un punto de vista diferente. En esta causa encontramos un doble supuesto:
 1. Si el principio aplicado es el personalista: por ejemplo, un ciudadano estadounidense es considerado residente en EE. UU. (como hemos mencionado anteriormente este Estado emplea un criterio de nacionalidad) y a su vez es residente en España pues ha adquirido dicha condición a través de un periodo de permanencia²³. También podrían incluirse aquí los supuestos de doble nacionalidad o doble residencia .

²² Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, art. 12.1.

²³ En el caso Español el art. 9 de la LIRPF establece que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando haya permanecido en el mismo por un periodo superior a 183 días o cuando su núcleo principal o la base de sus actividades radique en España.

2. Si el principio aplicado es el de territorialidad: puede darse cuando dos o más países entienden que la renta ha sido generada en su territorio alegando tipos de conexión diversas.

3.3 Formas de doble imposición internacional

Se pueden diferenciar dos formas de doble imposición internacional:

a) Doble imposición jurídica

La doble imposición jurídica, -también conocida como doble imposición en sentido estricto- se da cuando el mismo contribuyente, por el mismo impuesto y en el mismo periodo (identidad de hecho imponible) es gravado simultáneamente por dos jurisdicciones fiscales diferentes²⁴.

Esta modalidad de doble imposición puede tener lugar en tres situaciones, según la Convención Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (CMONU)²⁵:

- Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su capital en todo el mundo (responsabilidad fiscal plena concurrente);
- Cuando una persona, residente de un Estado contratante (Estado de residencia), obtenga rentas o posea capital en el otro Estado contratante (Estado de la fuente o Estado donde esté situado un establecimiento permanente o un centro fijo) y ambos Estados graven esas rentas o capital;
- Cuando cada Estado contratante grave a una misma persona, no residente en ninguno de los dos Estados contratantes, por las rentas provenientes de un Estado contratante o por el capital que posea en él (responsabilidad fiscal ilimitada concurrente).

²⁴ Volman, M. (2005). *Régimen Tributario*. En, José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 21.

²⁵ ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Nueva York, pág. 322-323.

Como ya hemos visto, existen diversos principios a los que los Estados se puede acoger para determinar la vinculación de un sujeto en la relación tributaria con el Estado. Estos serían en principio de territorialidad o fuente y el principio personalista o de renta mundial. El hecho de que los Estados adopten principios jurisdiccionales dispares y mantengan relaciones comerciales da lugar a la aparición de la doble imposición jurídica. Pero esta no es la única causa, pues también puede producirse cuando, aplicando dos Estados el mismo principio, hay discrepancias en la definición del criterio aplicado.

Esto no debe entenderse como un ejercicio ilegítimo o abusivo de la potestad tributaria por parte de los Estados, pues dentro de sus facultades se encuentra la de determinar la sujeción a uno u otro principio jurisdiccional²⁶. Sin embargo, requerirá de la adopción de otras medidas (convenios bilaterales o multilaterales, medidas internas, etc.) para paliar los efectos negativos de la doble imposición.

b) Doble imposición económica

Según Volman, “existe doble imposición económica cuando dos o más Estados gravan una misma transacción económica, ingreso, o patrimonio, en manos de diferentes titulares y durante un mismo periodo de tiempo”²⁷. En este caso, existe identidad de hecho imponible y de tiempo, pero no de sujeto.

Por su parte, en la CMONU se define este fenómeno como el supuesto en que “dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo capital”²⁸.

Para eliminar este tipo de doble imposición es necesario emplear métodos distintos a los aplicados para eliminar la doble imposición jurídica, por lo que la diferencia entre ambas no es meramente teórica. El supuesto más común de doble imposición internacional de carácter económico es el de la doble imposición de dividendos, que se

²⁶ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 23.

²⁷ Volman, M. (2005). *Régimen Tributario*. En, José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 22.

²⁸ ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) (2011), “*Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*”, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Nueva York, pág. 322.

da cuando el beneficio societario obtenido por una entidad jurídica residente en un Estado es gravado por segunda vez al repartirse, en el país receptor del dividendo²⁹.

El Modelo de Convenio propuesto por la OCDE opta por dejar la solución del problema en manos de los distintos Estados y siguiendo el criterio que consideren más adecuado³⁰. Por su parte, en la UE sí trató de buscarse una solución teniendo como objetivo prioritario la libertad de los movimientos de capitales. A tal fin fue aprobada por el Consejo de la Comunidad Europea la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, que establecía las medidas para evitar la doble imposición de dividendos en las relaciones entre sociedades matrices y filiales³¹.

3.4 Consecuencias de la doble imposición internacional

“La doble imposición internacional se señala como una barrera al incremento de las relaciones económicas, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de los factores entre los Estados”³².

La consecuencia principal de la doble imposición, tanto económica como jurídica, es que se produce una desigualdad de trato. Ciertos sujetos sufren una discriminación al ver que su capacidad económica tiene un gravamen superior al soportado por otra capacidad económica susceptible de ser comparada con la primera.

Además, este fenómeno favorece el freno al desarrollo económico y, más concretamente, a la inversión extranjera, lo que a su vez propicia un incremento de la evasión fiscal internacional y tiene como consecuencia el traslado del capital hacia los países más competitivos fiscalmente. De esta forma se ven favorecidos los Estados conocidos como “paraísos fiscales” o países de baja tributación.

²⁹ En esta línea: Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 9 y José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 24-25.

³⁰ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (2010), “*Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 193-197.

³¹ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 25.

³² Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 9.

Por último, se pierde la neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

En definitiva, dos son las razones principales por las que los estados deben adoptar las medidas necesarias para tratar de evitar la doble imposición internacional. De una parte, por una cuestión de justicia, pues debe evitarse que una persona se vea perjudicada desde un punto de vista tributario por el simple hecho de tener relaciones económicas con varios Estados. Y, de otra parte, para estimular la inversión y el comercio internacionales³³.

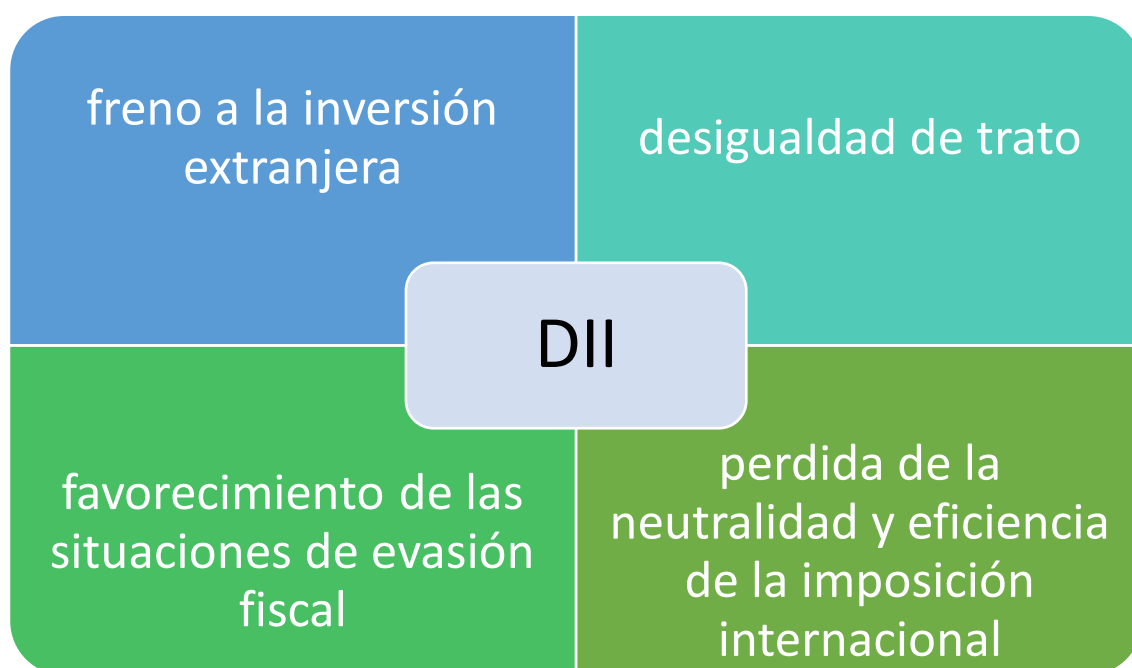


Ilustración 1: Consecuencias de la doble imposición internacional

³³ Ob. Cit. pág. 9-10.

4. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Como ya hemos visto en los apartados anteriores, la doble imposición internacional es un fenómeno cada vez más extendido en la realidad económica actual que conlleva importantes consecuencias negativas en el ámbito de las relaciones internacionales.

Es por esto que los Estados han optado por desarrollar diversas medidas destinadas a evitar, o al menos atenuar, los efectos de esa doble imposición. Dichas medidas consisten, en esencia, “en establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de imposición en dos o más países”³⁴ y pueden tener carácter unilateral, bilateral o multilateral. Las primeras son aquellas medidas que cada Estado en particular adopta en su ordenamiento interno, favorecen exclusivamente a los contribuyentes nacionales y constituyen normas de derecho tributario interno. Las medidas bilaterales o multilaterales, por el contrario, son adoptadas de común acuerdo por dos o más Estados mediante la firma de convenios o tratados internacionales en los que se produce la elección y armonización de los criterios de atribución para los diversos estados contratantes o se establece el empleo de alguno de los procedimientos o mecanismos mencionados anteriormente³⁵.

Esta clasificación responde al modelo clásico empleado hasta la fecha, pero en los últimos años la tesis de una tercera técnica para lograr la eliminación de la doble imposición denominada “armonización fiscal”, o “aproximación de las estructuras tributarias de un grupo de países” ha ido haciéndose cada vez más fuerte³⁶.

³⁴ Díaz de Bernal, M. *La doble tributación*. ImpuestosPanamá.com, pág. 38.

³⁵ Sotelo Castañeda, E. (1999). *Doble imposición internacional*. IUS ET VERITAS, vol. 9 (19), pág. 7.

³⁶ Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 10.

a. Medidas unilaterales

Consisten en, según Abril Abadín “disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario”³⁷. El mismo autor continúa diciendo que constituyen un procedimiento fácil y rápido pero que, sin embargo, tienen un alcance limitado, por lo que resultan insuficientes para resolver la problemática de la doble imposición internacional. Que se trata de las medidas que más fácilmente pueden adoptarse es una idea que también recoge Udina, ya que, “cada Estado espontáneamente autolimita su potestad tributaria”³⁸.

Las medidas unilaterales no se aplicarán cuando existan acuerdos específicos suscritos con otro Estado, ya que los tratados prevalecen frente a la ley interna de cada país; por tanto, su aplicación tendrá lugar en aquellos supuestos en los que no existan acuerdos o convenios firmados al respecto de la doble tributación³⁹.

Los mecanismos unilaterales generalmente empleados por los Estados son dos: el método de exención o reparto y el de imputación o de crédito. Cabe señalar que los mismos también podrán establecerse en los convenios o tratados internacionales firmados por los Estados.

4.1.1 Método de exención o reparto

Abril Abadín define este método como aquel por el cual “el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o, dicho en otras palabras, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero”⁴⁰. De esta forma, las rentas únicamente son gravadas en la jurisdicción fiscal en que se obtienen. Los países que aplican esta medida renuncian a gravar parte de las rentas de sus contribuyentes, por lo que también se conoce como *método de reparto*, pues el gravamen se distribuye entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente. Este método ha sido

³⁷ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 145.

³⁸ Udina, M. (1949). *Il Diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova, pág. 258.

³⁹ Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 30.

⁴⁰ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 167.

mayormente adoptado por los países continentales (Países Bajos, Suiza, Francia, etc.)⁴¹ y, como afecta a la base imponible de los impuestos, se conoce como método de base tributaria.

La principal diferencia entre el método de exención y el de imputación es que el primero actúa sobre la base, mientras que el segundo lo hace sobre las cuotas⁴².

A su vez, este mecanismo admite dos modalidades:

- *La exención íntegra*: se prescinde por completo de las rentas que el contribuyente obtiene en el país de la fuente. El Estado de residencia no las tendrá en cuenta a la hora de calcular el tipo impositivo aplicable a la renta. Este método se encuentra recogido en el art. 23 A 1 del “Modelo de Convenio” de la OCDE, que dice así: “Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3”. Este sistema puede ser discriminatorio ya que, al no integrar en la base imponible las rentas obtenidas en el extranjero provoca que las demás rentas tributen a un tipo inferior, en comparación a si se hubiesen obtenido en territorio nacional⁴³. Para facilitar la comprensión pongamos un ejemplo:

Un contribuyente obtiene rentas por valor de 1000, 200 de las cuales son obtenidas en B (Estado de la fuente). En A (Estado de la residencia) las rentas se gravan al tipo del 30%.

⁴¹ Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 10.

⁴² Checa Gonzalez, C. (1987). *Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional*. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, nº 5, pág. 160.

⁴³ Borderas, E., Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*, vol. 1, 1ª ed., El Fisco, Barcelona, pág. 55.

Rentas obtenidas en A	800
Rentas obtenidas en B	200 (exentas)
Rentas incluidas en la base imponible	800
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria (30% x 800)	240

Tabla 1: Método de la exención íntegra. Ejemplo.

- *La exención con progresividad:* en este caso el Estado de residencia también renuncia a gravar las rentas provenientes del extranjero excluyéndolas de las bases imponibles; sin embargo, las tendrá en cuenta a efectos de determinar el tipo de gravamen que corresponde aplicar a las rentas no exentas. Este método también se recoge en el “Modelo de Convenio” antes mencionado, concretamente en el apartado 3 del art. 23 A: “Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente”. Este método es más perfecto que el de la exención íntegra pues contabiliza de un modo más realista la capacidad impositiva de cada sujeto. Esto no sucede con el primero de los métodos analizados ya que, no solo no incluye las rentas obtenidas en el Estado de la fuente, sino que además el tipo de gravamen aplicado es inferior al que hubiera correspondido en caso de no existir dicha exención⁴⁴. A continuación, veamos un ejemplo:

Un contribuyente obtiene rentas por valor de 1000, 200 de las cuales son obtenidas en B (Estado de la fuente). En A (Estado de la residencia) las rentas se gravan al tipo del 30% hasta 500 euros y al tipo de 40% de ahí en adelante.

⁴⁴ Del Arco Ruete, L. (1977). *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*. Ministerio de Hacienda, Madrid, pág. 290.

Rentas obtenidas en A	800
Rentas obtenidas en B	200
Rentas a tener en cuenta para el cálculo del tipo impositivo	1000
Cuota a efectos del tipo de gravamen (30% x 500 + 40% x 500)	350
Tipo de gravamen aplicable (350/1000)	35%
Base imponible corregida	700
Cuota tributaria (35% x 700)	245

Tabla 2: Método de la exención con progresividad. Ejemplo.

El método de exención reconoce el derecho prioritario del gravamen por el Estado que aplica la exención. Mediante este método se eximen de tributación determinadas rentas a fin de estimular el desarrollo económico. Favorece, por tanto, la inversión extranjera al tener en cuenta los incentivos que cada Estado crea para sí; a diferencia de lo que sucede con el método de imputación, que como veremos más adelante lo que hace es anular estos incentivos. El problema es que, además de favorecer la inversión en aquellos países que tengan una presión fiscal inferior, también incentiva la inversión en los denominados “paraísos fiscales”, que posibilitan el fraude⁴⁵. Con este método se alcanza la neutralidad fiscal, al mantener el mismo grado de tributación para todas las inversiones realizadas dentro del territorio; como contrapartida, favorece la repatriación de los beneficios derivados de la inversión, lo que resulta favorable a los países exportadores de capital⁴⁶.

4.1.2 Método de imputación o de crédito

Mediante este método el Estado de residencia grava la totalidad de las rentas del contribuyente, esto es, las obtenidas tanto en el propio Estado de residencia como en el extranjero, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota

⁴⁵ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pp. 33-34.

⁴⁶ Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 10.

resultante⁴⁷. De modo que todas las rentas del contribuyente se integran en la base imponible, a pesar de que posteriormente se deduzcan o compensen los impuestos pagados en el Estado de la fuente.

Para que pueda aplicarse este sistema se requiere de la confluencia de dos condiciones⁴⁸:

1. Que en cada uno de los Estados exista un impuesto de idéntica o análoga naturaleza que grave la materia considerada.
2. Que la cantidad que el contribuyente pretenda deducir haya sido efectivamente pagada en el Estado de la fuente. El sujeto pasivo deberá justificar la cantidad exacta del impuesto devengado.

Este mecanismo se encuentra recogido en el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE⁴⁹ y también admite dos modalidades:

- *La imputación integral*: en este caso el Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero sin ningún tipo de límite. En caso de que el impuesto pagado en el Estado de la fuente sea superior al impuesto a pagar en el Estado de residencia, este último concederá al sujeto un crédito fiscal. Dicho exceso se verá compensado bien por deducción, bien por devolución⁵⁰. A modo de ejemplo analizaremos los siguientes datos:

Una sociedad reside en A y obtiene rentas por valor de 1000 donde el tipo impositivo es del 30%. 350 de ellas son obtenidas en B como dividendos, donde tienen una retención del 15%.

⁴⁷ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 157.

⁴⁸ Checa Gonzalez, C. (1987). *Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional*. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, n° 5, pág. 164.

⁴⁹ Modelo de Convenio de la OCDE, art. 23 B 1: “Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado”.

⁵⁰ Borderas, E., Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*, vol. 1, 1ª ed., El Fisco, Barcelona, pág. 56.

Rentas obtenidas en A	650
Rentas obtenidas en B	350
Rentas incluidas en la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria (30% x 1000)	300
Deducción del impuesto satisfecho en B (15% x 350)	52,5
Cuota tributaria resultante (300 – 52,5)	247,5

Tabla 3: método de la imputación integral. Ejemplo.

Si consideráramos que los 1000 euros se han obtenido en B y que el tipo de gravamen en A y en B es del 25% y del 30% respectivamente, observaríamos que la cuota tributaria inicial sería de 250 (25% x 1000) y la deducción de 300 (30% x 1000), por lo que correspondería a la sociedad un crédito fiscal por valor de 50.

- *La imputación ordinaria o limitada*: a diferencia del anterior, mediante este mecanismo la deducción de los impuestos pagados en el Estado de la fuente sí tendrá un límite, que corresponderá al gravamen del Estado de residencia sobre las rentas adquiridas en el país de origen. Se permite la deducción de la menor de las siguientes cantidades⁵¹:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el Estado de residencia
- La cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del Estado de residencia a la parte de la base imponible gravada en el Estado de la fuente

Este sistema “solo resuelve el problema de la doble imposición si el impuesto del Estado de la residencia es capaz de absorber la totalidad del impuesto satisfecho en la fuente, pero no elimina los excesos de imposición del país de fuente respecto al propio impuesto”⁵². Con los datos del supuesto anterior, así sería la aplicación de este método:

⁵¹ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pp. 35-36.

⁵² Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 11.

Un sociedad reside en A y obtiene rentas por valor de 1000 donde el tipo impositivo es del 30%. 350 de ellas son obtenidas en B como dividendos, donde tienen una retención del 15%.

Rentas obtenidas en A	650
Rentas obtenidas en B	350
Rentas incluidas en la base imponible	1000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria (30% x 1000)	300
Deducción de la menor de las siguientes cantidades:	52,5
a. Impuesto efectivamente pagado en B: 15% x 350 = 52,5	
b. Aplicación del tipo de gravamen de A a la parte gravada en B: 30% x 350 = 105	
Cuota tributaria resultante (300 – 52,5)	247,5

Tabla 4: método de la imputación ordinaria o limitada. Ejemplo.

El principal efecto que produce el método de imputación es la anulación de los incentivos que los Estados puedan establecer para atraer la inversión extranjera. Con este mecanismo se anula el interés de invertir en países distintos al de residencia y el incentivo de repatriar los beneficios, con lo que se ven beneficiados los Estados importadores de capital⁵³.

Con este mecanismo los contribuyentes que tan solo obtienen rentas en su Estado de residencia soportan una carga fiscal igual o inferior a aquellos que también obtienen rentas en el extranjero. Se minimiza la deducción de impuestos pues en ningún caso dicha deducción podrá exceder del impuesto exigido en el extranjero, tal y como se recoge en el art. 23 B 1 del Modelo de Convenio de la OCDE⁵⁴.

⁵³ Ob. cit. pág. 11.

⁵⁴ Modelo de Convenio de la OCDE, art. 23 B 1: “En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

Por último, con la modalidad de imputación integral se alcanza la neutralidad fiscal en la exportación de capitales, ya que se garantiza la igualdad de la carga tributaria sea cual sea el origen de las rentas. No obstante, esta máxima no se cumple necesariamente en la modalidad de imputación ordinaria, que tan solo garantiza que la inversión en el Estado de residencia no quede sometida a una fiscalidad superior a la que grava la inversión extranjera⁵⁵.

De modo que se trata de un método defendido por los países exportadores de capital, que alaban la neutralidad fiscal que permite alcanzar; mientras que, por el lado contrario, es atacado por los países importadores de capital o países en vías de desarrollo, que aluden al hecho de que elimina los incentivos fiscales que podrían atraer la inversión extranjera.

Al margen de las modalidades mencionadas existen otras, derivadas del método de imputación. Un ejemplo de estas sería el método del impuesto no pagado o *tax sparing*, cuyo objetivo es ayudar a los países subdesarrollados al permitir que el contribuyente compense en el Estado de residencia no solo el impuestos efectivamente pagado en el extranjero, sino también el que se debió pagar y no se pagó. Pero además de esta existen el *matching credit*, el *underlying tax credit* o el método de deducción⁵⁶, en las que no vamos a profundizar por no ser el objeto de este trabajo.

4.2 Medidas bilaterales

Los tratados son los instrumentos que los Estados emplean con mayor frecuencia para facilitar la cooperación internacional y regular sus intereses. En la Convención de Viena (en adelante, CV) sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, se estableció la siguiente definición: “se entiende por “Tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en

⁵⁵ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pp. 39-40.

⁵⁶ Borderas, E., Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*, vol. 1, 1ª ed., El Fisco, Barcelona, pp. 58-60.

un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”⁵⁷.

La clasificación más común de los tratados internacionales es la que se basa en el número de partes que intervienen en el mismo, distinguiéndose entre los bilaterales (los que se adoptan entre dos sujetos internacionales) y los multilaterales (en los que participan más de dos sujetos internacionales).

En materia fiscal, que es en la que se engloba la doble imposición internacional, los acuerdos bilaterales son los que se emplean con carácter general, dada la complejidad de poner de acuerdo a un mayor número de Estados; no obstante, podemos encontrar un ejemplo de tratado multilateral en el “Convenio de doble imposición nórdico”⁵⁸, firmado en 1983 entre Suecia, Noruega, Finlandia, Dinamarca e Islandia. Estos acuerdos bilaterales son los denominados Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI), en los que los Estados parte, "en vista a las características particulares del movimiento de inversiones recíprocas, acuerdan convenir las bases para gravar los distintos supuestos”⁵⁹. A pesar de tratarse de pactos de alcance internacional, su aplicación está estrechamente vinculada al derecho tributario nacional de los Estados contratantes, de modo que solo tendrán validez una vez hayan sido incorporados a la normativa interna de cada Estado. En el caso español basta con que tenga lugar su publicación en el BOE⁶⁰.

Mediante los CDI los Estados parte limitan su derecho de imposición material y distribuyen entre sí los objetos susceptibles de ser sometidos a tributación. Se trata de repartir de manera equitativa los poderes de imposición y, de esa forma, evitar la doble imposición y garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes asegurando una aplicación uniforme de la legislación fiscal⁶¹.

Si bien el principal objetivo consiste en eliminar la doble imposición internacional, estos convenios también sirven para fomentar las relaciones internacionales

⁵⁷ Instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972, del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969, BOE, art. 2.1 a).

⁵⁸ El Convenio ha sido posteriormente modificado en diversas ocasiones, siendo la versión actual la aprobada en 1996. Véase: Mattsson, N. (1985). *Is the multilateral convention a solution for the future? Comments with reflection to the Nordic experience*, en *Intertax* vol. 13, nº 9, pp. 212-217.

⁵⁹ García Belsunce, H. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, pág. 169.

⁶⁰ Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, art. 23.3: “Los tratados internacionales formarán parte del ordenamiento jurídico interno una vez publicados en el «Boletín Oficial del Estado»”

⁶¹ Sotelo Castañeda, E. (1999). *Doble imposición internacional*. IUS ET VERITAS, vol. 9 (19), pág. 154.

entre los Estados firmantes. Además, sirven como mecanismo para luchar contra la evasión fiscal y el fraude internacional⁶², de lo cual hablaremos más adelante.

En estos convenios los Estados parte pueden adoptar las medidas que consideren oportunas para evitar la doble imposición internacional, tales como el método de exención (íntegra o progresiva) o el método de imputación (íntegra u ordinaria). Los acuerdos no modificarán la normativa interna de los sujetos adheridos al convenio, pero sí fijarán determinados límites respecto a la recaudación de impuestos. Esto implica que, si el convenio “atribuye a uno de los Estados la facultad de gravar una renta o elemento patrimonial que según su legislación no está sometida a imposición, de esa atribución convencional no nace el derecho a gravarla”⁶³. Por tanto, los convenios no son fuente de soberanía fiscal.

Tal y como afirman Ambite Iglesias y López Arrabe, las ventajas de los CDI se pueden enumerar desde la perspectiva jurídica, política y económica⁶⁴:

- *Desde la perspectiva jurídica*: los países que acuerdan un CDI establecen un reparto de su soberanía fiscal y fijan normas específicas para regular las relaciones económicas, lo que da lugar a un marco jurídico estable que favorecerá la continuidad en el tiempo de esas operaciones económicas.
- *Desde la perspectiva política*: al firmar el convenio los Estados realizan una renuncia parcial de soberanía, lo que es signo de buenas relaciones políticas. De esta forma los Estados pasan a ser “socios políticos”, favoreciendo los acuerdos sobre política comercial, ayudas al desarrollo, etc.
- *Desde la perspectiva económica*: un marco jurídico, fiscal y económico estable atraerá la inversión extranjera, lo que tendrá un impacto directo en la economía interna de cada Estado (aumento del empleo, transferencias tecnológicas, aumento de la producción, etc.).

⁶² Comentario 7 al art. 1 del Modelo de Convenio de la OCDE: “El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales”.

⁶³ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 48.

⁶⁴ Ambite Iglesias, A., López Arrabe, C. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 13.

Además de lo ya mencionado, los CDI establecen mecanismos para intercambiar la información que las partes necesiten para mejorar la gestión de sus sistemas tributarios y luchar contra el fraude.

Aunque los Estados tienen absoluta libertad a la hora de determinar los métodos a seguir una vez surgida la doble imposición, la mayoría de convenios están basados en el Modelo de Convenio de la OCDE. Sin embargo, este no es el único modelo existente, también se encuentra el elaborado por la ONU⁶⁵. Ambos modelos “reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo”⁶⁶. La diferencia entre ambos es que el modelo de la OCDE se inclina por el criterio de la residencia, mientras que el de la ONU lo hace por el de la fuente. El hecho de que los Estados se basen en estos modelos a la hora de elaborar su propio CDI facilita enormemente la tarea interpretativa de los convenios.

El principal inconveniente de estos modelos se encuentra, según Abril Abadín⁶⁷, en que se han elaborado pensando en las relaciones entre países que se encuentran en la misma situación económica. Es por esto que los países subdesarrollados han denunciado que los modelos de la OCDE les perjudican recaudatoriamente al reducir demasiado la tributación de la fuente. Esto no implica que el modelo mencionado sea completamente inútil en las relaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, sino que requerirá de ciertas modificaciones orientadas, por un lado, a reducir las limitaciones impuestas a la tributación de la fuente, y por otro, a incorporar cláusulas que incentiven las inversiones en los países menos desarrollados.

4.2.1 Modelo de convenio de la OCDE

Por ser el más habitual, hablaremos a continuación del modelo de convenio creado por la OCDE y de sus características principales.

⁶⁵ Además de estos dos existen el Modelo de la Comunidad Andina y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, no obstante, no profundizaremos en su estudio.

⁶⁶ José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza, pág. 44.

⁶⁷ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 147-148.

Este modelo se estructura en un articulado y unos principios generales de aplicación que se encuentran acompañados de unos comentarios, considerados como doctrina interpretativa por los Tribunales. En algunos casos se han incorporado observaciones y reservas a los comentarios a petición de países miembros que no han querido adherirse a la interpretación dada⁶⁸.

Antes de analizar su articulado cabe mencionar que la OCDE, cuando ofrece a los Estados firmantes la libertad para elegir entre el método de exención y el método de imputación, realmente sólo hace referencia a la exención con progresividad y a la imputación ordinaria⁶⁹.

Ahora sí, vayamos con el contenido⁷⁰:

En primer lugar, los **artículos 1, 2, 29 y 30** establecen el ámbito de aplicación del convenio. Éste se aplicará a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes, en relación a los impuestos sobre la renta y el patrimonio tanto de personas físicas como jurídicas. Además, se prevé que el convenio afecte a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse con posterioridad a su firma para sustituir a los impuestos actuales (art. 2.4). Por último, el art. 29 fija la extensión territorial del convenio, mientras que el 30 establece su entrada en vigor.

En segundo lugar, los **artículos 3, 4 y 5** recogen una serie de definiciones generales cuyo objetivo es evitar futuros problemas de interpretación, entre las que destacan el término de “residente” (art. 4) y “establecimiento permanente” (art. 5).

El capítulo III, que contiene los **artículo 6 al 21**, establece el reparto de la potestad tributaria entre los Estados firmantes en función del tipo de renta. En algunas categorías de renta y de patrimonio se atribuye a uno de los Estados firmantes el derecho exclusivo de imposición, que, con carácter general, suele ser otorgado al Estado de residencia. En otros casos, en cambio, este derecho es compartido, por lo que el Estado de residencia deberá permitir una desgravación a fin de evitar la doble imposición. Se regulan en este capítulo, por ejemplo, los intereses, los dividendos, las regalías y las pensiones.

⁶⁸ Borderas, E., Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*, vol. 1, 1ª ed., El Fisco, Barcelona, pág. 61.

⁶⁹ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 172.

⁷⁰ Modelo de Convenio de la OCDE p. 7 y ss.

A continuación, el **artículo 23** se encuentra dividido en dos partes: A y B, y cada una de ellas regula un mecanismo para evitar la doble imposición, siendo estos el método de exención y el método de imputación o de crédito fiscal

Por último, el capítulo VI contiene una serie de disposiciones finales (**artículos del 24 al 29**):

- El art. 24 integra el principio de no discriminación, que viene a decir que los no nacionales de un Estado deberán recibir el mismo trato que los nacionales en cuanto a sometimiento a impuestos u obligaciones, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.
- El art. 25 versa sobre el procedimiento amistoso. Este es un procedimiento mediante el cual los Estados firmantes resuelven de común acuerdo los conflictos de interpretación y aplicación del CDI que puedan surgir, así como los supuestos de doble imposición que no hayan sido previstos en el convenio (art. 25.3).
- El art. 26 regula el intercambio de información. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que resulte necesaria para la correcta aplicación del convenio. La información intercambiada deberá ser mantenida en secreto y solo se desvelará a las autoridades interesadas. Además, dicha información sólo podrá ser utilizada para fines de gestión tributaria (art. 26.2).

Como se ha mencionado previamente, el Modelo de Convenio de la OCDE tiene como fin evitar la elusión y evasión fiscales, entre otros. La extensa red de convenios de doble imposición posibilita a los contribuyentes la utilización de construcciones jurídicas artificiales, tentándoles a aprovecharse de las diferencias legislativas de los países. Frente a ello, se acuerda que los Estados no estarán obligados a ofrecer los beneficios del convenio cuando tenga lugar un uso abusivo de sus disposiciones. Además, se han incluido en el modelo de convenio ciertas disposiciones especiales para evitar formas concretas de elusión fiscal, como la introducción del concepto “beneficiario efectivo” (art. 10,11 y 12) o de “sociedades de artistas” (art. 17.2)⁷¹. Otro tema controvertido que ha querido abordarse ha sido el de las sociedades instrumentales, recogiendo en los comentarios 13 y siguientes distintas soluciones, como la de impedir el acceso a los

⁷¹ Comentarios 7,8,9 y 10 al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

beneficios de los convenios a las sociedades que no sean propiedad de personas residentes en el Estado en el que tienen fijada su residencia dichas sociedades.

En el caso de España, se ha optado por tomar como base el Modelo de Convenio de la OCDE a la hora de elaborar CDI con otros Estados, habiendo firmado hasta la fecha convenios con 103 países⁷², de los que 99 están en vigor (los otros 5 se encuentran en distintas fases de tramitación)⁷³.

⁷² Ver Anexo I

⁷³ Portal Institucional Del Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

5. MEDIDAS UNILATERALES ESPAÑOLAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Para finalizar el trabajo se tratará de profundizar en mayor medida en el caso español, analizando lo que nuestra legislación recoge para los supuestos de doble imposición.

Antes de introducirnos en el estudio de los métodos para evitar el fenómeno expuesto, conviene hacer una breve mención del criterio jurisdiccional establecido por el artículo 11 de la LGT, que implanta el criterio de la residencia para aquellos tributos que sean de carácter personal y el criterio de la territorialidad para los demás tributos⁷⁴. Según Abril Abadín este artículo es totalmente criticable ya que “al imponer para los tributos de naturaleza personal el criterio de la residencia, se ha visto notablemente mermado su poder tributario, pues por un lado pierde el principio de personalidad respecto a sus propios nacionales y, por otro, no gana el principio de territorialidad respecto a los extranjeros”⁷⁵. Es por esto que en la mayoría de los Textos Refundidos prima el principio de personalidad respecto a los nacionales.

La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR), fue la primera norma en regular la tributación de la no residencia de un modo independiente (hasta entonces se incluía como una especialidad dentro de los tributos personales, el IRPF y el IS). La normativa actualmente aplicable es la recogida en el Texto Refundido de la LIRNR (en adelante, TRLIRNR), aprobado en 2004. Con la aprobación de este decreto se agruparon en un solo cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a la tributación de los no residentes, aumentando la seguridad jurídica de los contribuyentes⁷⁶. El criterio fundamentalmente utilizado en esta norma es

⁷⁴ Art. 11 LGT: “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.”

⁷⁵ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 175.

⁷⁶ CEF. Fiscal Impuestos. *Funcionamiento de la normativa sobre fiscalidad internacional. El impuesto sobre la renta de no residentes* <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-funcionamiento-normativa-fiscalidad-internacional-irn>

el de territorialidad, ya que el objetivo es gravar las rentas que los no residentes obtienen en el territorio español.

En cuanto a las medidas unilaterales previstas por España, cabe señalar que, tanto en el IRPF como en IP, el ISD y el IS, el método instaurado es el de la imputación ordinaria, con algunas diferencias entre unos y otros.

En el **IRPF**, el artículo que recoge la cuestión mencionada es el 80 de la LIRPF, que dice así: “Cuando entre las rentas del contribuyente 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.”

Tratamiento similar es el que recibe el **IP**, recogido en su caso en el art. 32 de la LIP. La única novedad que se introduce se encuentra en el párrafo tercero del mismo artículo, donde se posibilita a las CCAA para que establezcan “deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales” (art. 32.3).

Algo similar sucede en el caso del **ISD**, con el artículo 23 de la LISD estableciendo la imputación ordinaria como mecanismo de corrección. En este caso las CCAA también pueden intervenir en la reducción de la cuota de este impuesto mediante la aprobación de las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes (art. 23.2).

Por último, a diferencia de los anteriores, el **IS** incorpora una doble configuración en los artículos 31 y 32 de la LIS, partiendo de la diferenciación entre doble imposición jurídica y económica. Pese a la diferenciación, para ambos supuestos se establece el método de la imputación ordinaria, con sus respectivas configuraciones.

En definitiva, como hemos podido comprobar nuestra legislación interna establece como regla general el método de la imputación ordinaria para hacer frente a la doble imposición internacional.

Por otro lado, en cuanto a los convenios suscritos por España, hay que señalar que están basados en el Modelo de Convenio de la OCDE y que el método más utilizado, en

líneas generales, es el de la exención con progresividad, salvo por lo que respecta a los dividendos, intereses y cánones, donde se mantiene el mecanismo de la imputación ordinaria⁷⁷. Además, la mayoría de estos convenios incluyen la denominada cláusula del *tax sparing*, si bien su alcance no es idéntico en todos ellos, ni tampoco el carácter recíproco de la misma⁷⁸. Como ya se ha mencionado anteriormente, en la actualidad España tiene firmados convenios con 103 países, 99 de los cuales están en vigor. Estos convenios priman sobre la normativa interna, por lo que en primer lugar deberemos acudir a lo que en ellos se exponga y solo en defecto de los mismos atenderemos a lo establecido por la LIRNR.

Finalmente, me gustaría hacer una breve referencia al Convenio multilateral para la implementación de medidas que prevengan la erosión de las bases y la deslocalización de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión fiscal que fue acordado en el seno de la OCDE en 2016. El objetivo de este instrumento es impedir que las empresas multinacionales reduzcan su tributación aprovechando las lagunas legales de las distintas jurisdicciones. España procedió a firmarlo el 7 de junio de 2017; no obstante, solo afectará a aquellos convenios bilaterales que ambas partes hayan acordado someter previamente⁷⁹.

⁷⁷ Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, pág. 182.

⁷⁸ Checa Gonzalez, C. (1987). *Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional*. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, nº 5, pág. 168.

⁷⁹ CEF. Fiscal Impuestos. *Funcionamiento de la normativa sobre fiscalidad internacional. El impuesto sobre la renta de no residentes* <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-funcionamiento-normativa-fiscalidad-internacional-irn>

6. CONCLUSIONES

El artículo 31 de la CE establece la obligación de toda la sociedad de contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un **sistema tributario justo** inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

La aplicación de este precepto se ha visto obstaculizada por la realidad económica a la que ha dado paso la globalización e internacionalización de las actividades económicas, que han puesto de manifiesto problemas como el de la doble imposición internacional. Este fenómeno se define como el supuesto en el que una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, durante un mismo período impositivo. Frente a ello, los Estados han optado por configurar diversos mecanismos destinados a evitar, o al menos paliar la doble imposición internacional.

En primer lugar, cada Estado adoptó sus propias medidas unilaterales, que favorecen exclusivamente a los contribuyentes nacionales y constituyen normas de derecho tributario interno. No obstante, a pesar de constituir un procedimiento fácil y rápido, tienen un alcance limitado, por lo que resultan insuficientes para resolver la problemática de la doble imposición internacional. Una vez analizado el método de exención, por ejemplo, hemos podido concluir que favorece la inversión extranjera al tener en cuenta los incentivos que cada Estado crea para sí. El problema es que, además de favorecer la inversión en aquellos países que tengan una presión fiscal inferior, también incentiva la inversión en los denominados “paraísos fiscales” y la repatriación de los beneficios derivados de la inversión. En el otro extremo se encuentra el método de imputación, cuyo principal defecto es la anulación de los incentivos que los Estados puedan establecer para atraer la inversión extranjera. Con este mecanismo se anula el interés de invertir en países distintos al de residencia y el incentivo de repatriar los beneficios.


Es aquí cuando, en vista de la necesidad de un mecanismo que garantice la completa eliminación de la doble imputación internacional, surgen los convenios de doble imposición. Mediante ellos los Estados parte limitan su derecho de imposición material y distribuyen entre sí los objetos susceptibles de ser sometidos a tributación. Sin embargo, este sistema tampoco ha tenido un éxito rotundo pues los países subdesarrollados han

denunciado que los modelos de la OCDE (el principal modelo en el que se basa la mayoría de los Estados a la hora de elaborar su propio CDI) les perjudican recaudatoriamente al reducir demasiado la tributación de la fuente.

Sin duda, la solución más efectiva sería la armonización fiscal, esto es, la aproximación de las estructuras tributarias de un grupo de países hasta alcanzar la unificación fiscal. Esta idea se ha ido propugnando en los últimos años en el marco de la Unión Europea, que ha realizado avances con respecto a determinados impuestos; no obstante, aún queda camino por recorrer.

ANEXO I: Convenios de doble imposición firmados por España hasta la fecha:

	País	Lugar y fecha de realización
	Albania	Tirana, 2 de julio de 2010
	Alemania	Madrid, 3 de febrero de 2011
	Andorra	Andorra, 8 de enero de 2015
	Arabia Saudí	Madrid, 19 de junio de 2007
	Argelia	Madrid, 7 de octubre de 2002
	Argentina	Buenos Aires, 11 de marzo de 2013
	Armenia	Madrid, 16 de diciembre de 2010
	Australia	Camberra, 24 de marzo de 1992
	Austria	Viena, 20 de diciembre de 1966
	Azerbaiyán	Bakú, 23 de abril de 2014
	Barbados	Bridgetown, 1 de diciembre de 2010
	Bélgica	Bruselas, 24 de septiembre de 1970
	Bielorrusia	Madrid, 14 de junio de 2017
	Bolivia	La Paz, 30 de junio de 1997
	Bosnia y Herzegovina	Sarajevo, 5 de febrero de 2008
	Brasil	Brasilia, 14 de noviembre de 1974
	Bulgaria	Sofía, 6 de marzo de 1990
	Cabo Verde	Madrid, 5 de junio de 2017
	Canadá	Ottawa, 23 de noviembre de 1976
	Catar	Madrid, 10 de septiembre de 2015
	Chequia	Madrid, 8 de mayo de 1980
	Chile	Madrid, 7 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, 4 de marzo de 2004
	Croacia	Zagreb, 19 de mayo de 2005
	Cuba	Madrid, 3 de febrero de 1999

	Dinamarca	Copenhague, día 3 de julio de 1972
	Ecuador	Quito, 20 de mayo de 1991
	Egipto	Madrid, 10 de junio de 2005
	Emiratos Árabes Unidos	Abu Dhabi, 5 de marzo de 2006
	Eslovaquia	Madrid, 8 de mayo de 1980
	Eslovenia	Liubliana, 23 de mayo de 2001
	Estados Unidos	Madrid, 22 de febrero de 1990
	Estonia	Tallin, 3 de septiembre de 2003
	Filipinas	Manila, 14 de marzo de 1989
	Finlandia	Helsinki, 15 de diciembre de 2015
	Francia	Madrid, 10 de octubre de 1995
	Georgia	Madrid, 7 de junio de 2010
	Grecia	Madrid, 4 de diciembre de 2000
	Holanda	Madrid, 16 de junio de 1971
	Hungría	Madrid, 9 de julio de 1984
	India	Nueva Delhi, 8 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, 8 de septiembre de 1977
	Jamaica	Kingston, 8 de julio de 2008
	Japón	Madrid, 16 de octubre de 2018
	Kazajstán	Astana, 2 de julio de 2009
	Kuwait	Kuwait, 26 de mayo de 2008
	Letonia	Riga, 4 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, 8 de noviembre de 2005
	Marruecos	Madrid, 10 de julio de 1978



























	México	Madrid, 17 de diciembre de 2015
	Moldavia	Chisinau, 8 de octubre de 2007
	Nigeria	Abuja, 23 de junio de 2015
	Noruega	Madrid, 6 de octubre de 1999
	Nueva Zelanda	Wellington, 28 de julio de 2005
	Omán	Mascate, 30 de abril de 2014
	Pakistán	Madrid, 2 de junio de 2010
	Panamá	Madrid, 7 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	Bucarest, 18 de octubre de 2017
	Federación Rusa	Madrid, 16 de diciembre de 1998
	El Salvador	Madrid, 7 de julio de 2008
	Senegal	Dakar, 5 de diciembre de 2006
	Serbia	Madrid, 9 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, 27 de julio de 2011
	Tailandia	Madrid, 14 de octubre de 1997
	Trinidad y Tobago	Puerto España, 17 de febrero de 2009
	Túnez	Madrid, 2 de julio de 1982
	Turquía	Madrid, 5 de julio de 2002
	Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)	Convenios en tramitación
	Uruguay	Madrid, 9 de octubre de 2009
	Uzbekistán	Madrid, 8 de julio de 2013
	Venezuela	Madrid, 8 de abril de 2003
	Vietnam	Hanoi, 7 de marzo de 2005

Tabla 5: CDI firmados por España. Elaboración propia a partir de los datos extraídos de: https://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

BIBLIOGRAFÍA

Abril Abadín, E. (1973). *Métodos para evitar la doble imposición internacional*. Ed: De Derecho Financiero, XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid.

Recuperado de: <https://www.fundef.org/s20.htm>

Ambite Iglesias, A. (2012). *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática de la empresa española*. Instituto de Estudios Fiscales.

Borderas, E., Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*, vol. 1, 1ª ed., El Fisco, Barcelona.

Borrás Rodríguez, A. (1974): *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Calderón Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España.

CEF. Fiscal Impuestos. *Funcionamiento de la normativa sobre fiscalidad internacional. El impuesto sobre la renta de no residentes* <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-funcionamiento-normativa-fiscalidad-internacional-irnr>

Cerezo Fernández, M. (1973). *Doble imposición internacional e inversiones financieras*. XX Semana de estudios de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid.

Checa Gonzalez, C. (1987). *Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional*. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, nº 5.

Constitución Española.

Cordón Ezquerro, T. (2007). *Manual de fiscalidad internacional*, vol. 1, 3ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Del Arco Ruete, L. (1977). *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*. Ministerio de Hacienda, Madrid.

Diaz de Bernal, M. *La doble tributación*. ImpuestosPanamá.com. Recuperado de: <https://www.impuestospanama.com/monografias/117-la-doble-tributacion>

García Belsunce, H. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, Buenos Aires.

García Belsunce, H. (2003). *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, Tomo I, vol. 1, ed. Astrea. Buenos Aires.

Herrán Ocampo, C. (2000). “*La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*”. [Tesis de grado, Universidad Tecnológica Javeriana], Bogotá.

Instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972, del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969.

José Pedernera, J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de Investigación], Mendoza.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales.

López Espadafor, C. (2012). *La doble imposición. Problemática actual*. La Ley, Madrid.

Mattsson, N. (1985). *Is the multilateral convention a solution for the future? Comments with reflection to the Nordic experience*, en *Intertax* vol. 13, nº 9.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (2010). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Nueva York.

Portal Institucional Del Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ribes Ribes, A. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Capítulo II, ed. Edersa, Madrid.

Sánchez García, N. (2000). *La doble imposición internacional*. Revista de treball, economia i societat, nº 16, Valencia.

Serrano Antón, F. (2013). *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*, 6ª ed., Fiscalidad internacional, CEF.

Sotelo Castañeda, E. (1999). *Doble imposición internacional*. IUS ET VERITAS, vol. 9 (19). Recuperado de:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15862>

Udina, M. (1949). *Il Diritto internazionale tributario*, Cedam, Padova.

Volman, M. (2005). *Régimen Tributario*. Editorial La Ley, Buenos Aires.