

OpenCourseWare

Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 1.2. *Introducción al funcionamiento de los Convenios de Doble Imposición.*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 9 minutos

Introducción al funcionamiento de los Convenios de Doble Imposición

1. Qué es un Convenio para evitar la doble imposición

Los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) son un tipo de instrumento internacional que pretende repartir la potestad tributaria entre Estados estableciendo límites al ejercicio de su soberanía tributaria.

Dicho de otra manera: los Estados firmantes establecen en su derecho interno las reglas para gravar la renta, y el Convenio, en aras de eliminar o mitigar la doble imposición, actúa **como una plantilla que se superpone sobre el derecho interno**, impidiendo el gravamen, mitigándolo o permitiéndolo según el tipo de renta de que se trate. El tipo de renta es relevante porque los Convenios llevan a cabo una **aproximación analítica**: distinguen entre varias categorías —beneficios empresariales, dividendos, ganancias de capital, rentas del trabajo, etc.— y les dan un tratamiento diferenciado.

2. La red mundial de convenios para evitar la doble imposición

Los CDI normalmente se firman a nivel bilateral, y por eso se estima que existen **más de 3.500 en vigor en el mundo** en este momento. **España cuenta con una red de más de 100 convenios.**

Esa cifra podría hacer pensar que el estudio de la materia resulta inabarcable. No lo es, y la razón es que esos más de 3.500 convenios **son muy parecidos entre sí**, pues siguen un diseño que replica el Modelo de Convenio de la OCDE. De hecho, este Modelo se suele utilizar para estudiar la materia porque sirve como punto de referencia para conocer la aplicación de cualquier convenio existente.

Junto al Modelo de la OCDE existen otros dos modelos de referencia. El **Modelo de las Naciones Unidas** reproduce en lo esencial la estructura del Modelo OCDE, pero favorece en mayor medida el gravamen en el Estado de la fuente: amplía el concepto de establecimiento permanente, admite el gravamen en fuente de determinados servicios técnicos y eleva los porcentajes máximos de retención. Es el modelo que suelen reivindicar los países importadores netos de capital, que suelen ser países en vías de desarrollo. El **Modelo de los Estados Unidos**, por su parte, incorpora particularidades derivadas del gravamen por nacionalidad y cláusulas de limitación de beneficios especialmente detalladas.

Conviene también identificar al actor principal actor institucional en la definición de política tributaria a nivel internacional. La **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos** es una organización internacional con sede en París que agrupa a 38 Estados miembros, mayoritariamente economías desarrolladas. No tiene competencia normativa: sus Modelos, Comentarios, informes y directrices son *soft law*, meras recomendaciones cuya

influencia, sin embargo, es determinante, porque los Estados los utilizan como base de negociación y como criterio interpretativo, igual que sucede con administraciones fiscales, contribuyentes y asesores en todo el mundo.

3. Regla de oro en la aplicación de los CDI y otras reglas relevantes

Antes de exponer la metodología de aplicación de los CDI conviene enunciar lo que puede considerarse la **regla de oro en la aplicación de los convenios**: Cada Estado decide el contenido de su propio derecho interno. Los Convenios no imponen tributos: limitan las potestades tributarias de los Estados firmantes

La restricción opera tanto cuando el Estado actúa como Estado de la fuente como cuando actúa como Estado de residencia. Como Estado de la fuente, el Convenio impide gravar o limita el gravamen a un porcentaje. Como Estado de residencia, el Convenio obliga a mitigar la doble imposición mediante exención o crédito. De aquí se sigue el orden correcto del análisis: *primero* se determina si el derecho interno grava, y *después* si el Convenio restringe ese gravamen. Invertir el orden —preguntarse si el Convenio “permite” gravar— conduce a errores.

4. Metodología en cuatro etapas

Partiendo de estos fundamentos, cabe formular una metodología basada en cuatro etapas que permite determinar el impacto de cualquier CDI sobre cualquier tipo de renta.

Primera etapa. Determinar el tratamiento tributario resultante de la legislación interna de cada Estado. Sin este paso previo el análisis carece de objeto: si no hay gravamen interno, no hay nada que el CDI limite.

Segunda etapa. Determinar qué Convenio resulta de aplicación, de acuerdo con sus reglas de ámbito de aplicación (arts. 1 y 2). En líneas generales, los Convenios aplican a personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes y abarcan los impuestos sobre la renta y, en ocasiones, los impuestos sobre el patrimonio.

El *ámbito subjetivo* se construye sobre los arts. 1, 3.1 y 4. El art. 1 dispone que el Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. El art. 3.1 define “persona” como comprensiva de las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas; conviene apuntar que **un establecimiento permanente no es una persona** y, por tanto, no es por sí mismo beneficiario del Convenio. El art. 4.1 considera residente de un Estado contratante a quien, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeto a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga; y excluye expresamente a quienes solo estén sujetos por la renta de fuente interna. De ahí se infiere que **la sujeción por renta mundial en al menos uno de los dos Estados es condición para la aplicación del Convenio**.

El *ámbito objetivo* se establece en el art. 2: el Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por un Estado contratante, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción. El precepto suele enumerar los impuestos vigentes al tiempo de la firma y extiende su aplicación a los impuestos idénticos o sustancialmente análogos que se establezcan con posterioridad.

Tercera etapa. Desde la perspectiva del Estado de la fuente, es decir, allá donde se genera la renta, determinar qué limitaciones a la potestad tributaria resultan aplicables según el tipo de renta ante el que nos encontremos (arts. 6 a 22).

Una vez hecho esto, la regla aplicable recogerá solo una de las tres posibilidades siguientes:

Posibilidad	Efecto en fuente	Ejemplo	¿Queda resuelta la doble imposición?
Sin limitación	La fuente grava sin restricción	Función pública, art. 19.1.a)	Sí (tributación exclusiva en fuente)
Limitación absoluta	La fuente no puede gravar	Beneficios empresariales sin EP, art. 7.1	Sí (tributación exclusiva en residencia)
Tributación compartida, sin límite en fuente	Ambos gravan; la fuente sin tope	Rentas inmobiliarias, art. 6	No: hay que ir a la etapa cuarta
Tributación compartida, con límite en fuente	Ambos gravan; la fuente hasta un porcentaje	Intereses al 10%, art. 11.2	No: hay que ir a la etapa cuarta

Cuarta etapa. Si estamos en el escenario de tributación compartida, el Estado de residencia debe eliminar la doble imposición remanente aplicando el artículo 23, esto es, el método de exención o el método de crédito, según lo pactado en el Convenio que resulte aplicable.

5. Caso resuelto

Supuesto. *Un residente fiscal en Italia es propietario de un apartamento en Palma de Mallorca, que alquila a una familia española durante los meses de verano. Determine el tratamiento tributario de la renta.*

Etapas 1. Derecho interno de cada Estado.

En España, esta renta se encuentra **sujeta y no exenta al IRNR**. Por ser el perceptor residente en un Estado miembro de la Unión Europea, puede deducir los gastos previstos para la obtención de rendimientos del capital inmobiliario en la normativa del IRPF (art. 24.6 TRLIRNR), y el tipo de gravamen es del **19%** (art. 25.1.a) TRLIRNR).

En Italia desconocemos cuál es el tratamiento exacto, pero a efectos del ejemplo asumamos que el tipo efectivo de gravamen aplicable a esta persona es del **30%**.

Etapas 2. Determinación del Convenio aplicable.

Como esta persona es residente fiscal en Italia, cumple el requisito previsto en el art. 1.1 del CDI España-Italia para que este resulte de aplicación. Además, como los impuestos discutidos recaen sobre la renta, también se cumplen los requisitos del art. 2. Nos encontramos, por tanto, dentro del ámbito del CDI España-Italia.

Etapas 3. Límites a la potestad tributaria del Estado de la fuente.

El tipo de renta ante el que nos encontramos es una **renta inmobiliaria del art. 6** del Convenio. Comprobamos que para este tipo de renta no se establecen límites: el Estado donde se genera la renta “puede” gravarla, y así lo hará de acuerdo con su normativa interna. Dado que España es el Estado de la fuente —la renta se origina dentro de su territorio—, se aplica la normativa del IRNR y el tipo de gravamen es del 19%.

Etapas 4. Eliminación de la doble imposición en residencia.

Dado que el art. 6 se basa en la lógica de la tributación compartida, hay que comprobar cómo eliminará Italia la doble imposición que todavía permanece. Lo hará siguiendo el **método del crédito** que establece el art. 22 de este Convenio, que permite descontar los impuestos pagados en España de la cuota que correspondería pagar por el impuesto sobre la renta en Italia.

Dado que el impuesto italiano era del 30%, si descontamos los impuestos pagados en España, simplificando el cálculo, el tipo de gravamen efectivo al que esta renta tributará en Italia es del **11%**.

Conclusión. En lugar de pagar un 19% en España y un 30% en Italia —un 49% acumulado—, se paga un 19% en España y un 11% en Italia: en total, un 30%, que es exactamente el mismo impuesto que hubiese pagado este residente italiano si el inmueble estuviese en Italia.

Eliminando la doble imposición de esta forma se logra un tratamiento fiscal **neutral** desde la perspectiva italiana: el italiano que invierte en inmuebles en España para arrendarlos acaba recibiendo un trato idéntico al del italiano que percibe rentas de inmuebles situados en Italia.