

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 2.1. *Las reglas de reparto de la potestad tributaria*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 8 minutos

Las reglas de reparto de la potestad tributaria

En el contexto de los convenios para evitar la doble imposición, las **reglas de reparto de la potestad tributaria** son aquellas que definen límites específicos, según el tipo de renta, al Estado de la fuente, al Estado de la residencia o a ambos, en aras de reducir o eliminar la doble imposición. En el Modelo OCDE se encuentran en los **artículos 6 a 22**.

Si uno echa un vistazo a la forma en que están redactadas, verá que su configuración es extraña, al referirse a “un Estado contratante” y “el otro Estado contratante”. La razón es que son **recíprocas**: el Convenio no sabe de antemano cuál de los dos Estados va a ser el de la fuente y cuál el de la residencia en cada caso concreto. Para entender mejor su contenido, es muy conveniente **“traducirlas” a los hechos del caso** que se está tratando.

Así, si tenemos un supuesto en que un residente en España obtiene rentas a través de un establecimiento permanente ubicado en el Reino Unido, tomamos el art. 7 de ese CDI y sustituimos su redacción genérica por los hechos descritos. El resultado se lee de manera mucho más sencilla:

Redacción del CDI: “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.”

Traducción a los hechos: “Los beneficios de la empresa española serán gravables exclusivamente en España, a no ser que la empresa realice su actividad en el Reino Unido por medio de un establecimiento permanente situado allí.”

Hay muchas maneras de racionalizar y clasificar estas reglas. En esta sesión abordaremos **cuatro aproximaciones**:

1. El tipo de límite que establecen: límite absoluto o tributación compartida.
2. Su alcance: mundial o bilateral.
3. Las que definen el concepto de renta y las que no.
4. Las modeladas y las no modeladas.

1. El tipo de límite

Límite absoluto. Cuando la cláusula emplea la fórmula **“serán gravables exclusivamente en”** (o similar), señala bien al Estado de la fuente, bien al de la residencia, como **único** Estado en que la renta puede gravarse; el otro Estado queda impedido para ejercer su potestad tributaria. Estas cláusulas eliminan directamente la doble imposición: no hace falta acudir al art. 23.

Tributación compartida. Si la cláusula emplea la formulación **“pueden someterse a imposición en”** (o similar), la tributación es compartida: **ambos** Estados pueden gravar la

renta. Como esto no soluciona la doble imposición, el Estado de la residencia tendrá que otorgar una exención o un crédito, de acuerdo con el método escogido en el Convenio.

2. Alcance bilateral o mundial

En segundo lugar, debemos atender a si la cláusula tiene **alcance bilateral** o **alcance mundial**. Compárense:

- **Art. 7.1, primera parte (sin EP): alcance mundial.** “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado”. No se exige que los beneficios procedan del otro Estado contratante: la regla cubre los beneficios **de cualquier procedencia**, incluidos los de terceros Estados.
- **Art. 10 (dividendos): alcance bilateral.** “Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. La regla exige que el pagador resida en uno de los Estados contratantes y el perceptor en el otro.

Esto es muy importante en **situaciones triangulares**, especialmente con establecimientos permanentes.

Aquí la clasificación completa:

Alcance bilateral	Alcance mundial
Art. 6 (rentas inmobiliarias)	Art. 7 (beneficios empresariales)
Art. 10 (dividendos)	Art. 8 (transporte marítimo y aéreo)
Art. 11 (intereses)	Art. 13 (ganancias de capital)
Art. 12 (cánones)	Art. 15 (rentas del trabajo)
Art. 16 (consejeros)	Art. 18 (pensiones)
Art. 17 (artistas y deportistas)	

Los arts. 19 y 20 se sitúan en una posición intermedia.

La consecuencia práctica es la siguiente: **cuando una renta del tipo previsto en un artículo bilateral procede de un tercer Estado o del propio Estado de residencia del perceptor, ese artículo no resulta aplicable**, y el reparto pasa a regirse por otro precepto: el art. 7 si se trata de renta empresarial, y el art. 21 (otras rentas) en los demás casos.

Ejemplo. Una sociedad residente en el Estado R percibe dividendos de una filial residente en el Estado T, pero la participación está afecta a un establecimiento permanente que R mantiene en el Estado S. Se puede decir que, a efectos del CDI, es el establecimiento permanente el que percibe la renta. En la relación R-S, el art. 10 del convenio R-S no resulta aplicable, porque el dividendo no lo percibe una sociedad residente de S. La potestad de S sobre esa renta se regirá por el art. 7 a través de la atribución al establecimiento permanente.

3. Definición en cada cláusula del concepto de renta al que se refieren

En tercer lugar, encontramos otro criterio de clasificación que distingue entre aquellas cláusulas que **definen** el concepto de renta al que se refieren y aquellas que **no** lo hacen.

Por ejemplo, el **art. 12**, referido al pago de cánones, incluye una definición de este concepto en su apartado 2: “pagos de cualquier clase percibidos como contraprestación por el uso, o por la cesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, etc.”.

Frente a esto, el **art. 16**, que se refiere a los honorarios de miembros de un consejo de administración y otras retribuciones análogas, **no define** ese concepto.

En este segundo caso, uno tiene que atender al contenido del **art. 3.2**, que determina que un término no definido tendrá, a menos que el contexto lo determine de otro modo, el significado que en ese momento le atribuya la legislación interna de ese Estado.

El art. 3.2 es probablemente el precepto más discutido del Modelo, y conviene desglosar su contenido:

“Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.”

Cuatro precisiones:

1. La remisión es subsidiaria. Solo opera respecto de términos *no definidos* en el Convenio y solo si del *contexto* no se infiere otra interpretación. El “contexto” comprende el preámbulo, los anexos, los acuerdos alcanzados entre las partes en relación con el Convenio y, según opinión mayoritaria, los Comentarios al Modelo.

2. La remisión es al derecho tributario. La ley fiscal prevalece sobre otras ramas del ordenamiento del mismo Estado.

3. La interpretación es dinámica. La expresión “en un momento determinado”, introducida en 1995, consagra la interpretación *ambulatoria*: se atiende al significado vigente en el momento de aplicación del Convenio, no en el de su firma. En todo caso, esta configuración es

problemática, pues permite a un Estado alterar unilateralmente el alcance de sus compromisos modificando su derecho interno, y por ello los Comentarios advierten que no cabe amparar en el art. 3.2 modificaciones que vacíen de contenido lo pactado.

4. La remisión se hace al Estado que aplica el Convenio. Cada Estado remite a *su* derecho interno, lo que genera el riesgo de conflictos de calificación. Para paliarlo, el art. 23.1 establece, según la interpretación consolidada en los Comentarios, que el **Estado de residencia queda vinculado por la calificación del Estado de la fuente** cuando esta se ha realizado conforme al Convenio.

4. Cuarta clasificación: cláusulas modeladas y no modeladas

La cuarta clasificación atiende a si la cláusula del convenio concreto **reproduce** el texto del Modelo o **se aparta** de él. Los cambios más frecuentes en la red española se encuentran en:

- **Los porcentajes de gravamen en los artículos sobre dividendos, intereses y cánones**, y los supuestos en que aplican en cada caso. Esto cambia prácticamente de convenio a convenio.
- **La definición del concepto de cánones**, con frecuencia ampliada para incluir, por ejemplo, la asistencia técnica o el arrendamiento de equipos industriales.
- **La inclusión de cláusulas que permiten el gravamen en fuente en la venta de acciones y participaciones**, más allá de lo previsto en el Modelo.
- **Cláusulas que expanden el concepto de establecimiento permanente del art. 5** y que, por tanto, permiten mayor gravamen en fuente.
- **Cláusulas completamente nuevas**, como por ejemplo las referidas a los beneficios generados por plataformas petrolíferas.

De nuevo, estas son solo cuatro clasificaciones entre otras que pueden realizarse para estudiar las reglas de reparto de la potestad tributaria, pero deberían servir para entender mejor su contenido.

5. El problema de los solapamientos

La clasificación del Modelo por categorías de renta no se realiza de manera excluyente, pues en muchas ocasiones **los ámbitos de aplicación de distintos artículos se solapan**.

Un artículo puede abarcar enteramente el ámbito de otro. Es el caso del art. 7 (beneficios empresariales) frente al art. 8 (transporte marítimo y aéreo), o del art. 15 (rentas del trabajo) frente al art. 18 (pensiones).

Dos artículos se pueden solapar sin que uno sea claramente más amplio. Es el caso del art. 7 frente al art. 6 (rentas inmobiliarias), o del art. 17 (artistas y deportistas) frente al art. 18 (pensiones).

El Modelo resuelve expresamente algunos de estos conflictos, pero **con frecuencia el Modelo no indica cómo resolver el solapamiento.**