

OpenCourseWare

Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 2.5. *Interacción entre el Derecho interno y los CDI: escenarios inbound y outbound*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 5 minutos

La interacción del derecho interno y los CDI: escenarios inbound y outbound

1. Qué significan *inbound* y *outbound*

Para ilustrar lo comentado en los epígrafes anteriores acerca del funcionamiento de los Convenios para evitar la doble imposición y sus reglas de reparto de la potestad tributaria, y sobre todo para comprobar la forma en que estos instrumentos **interactúan con el derecho interno**, veamos a continuación ejemplos de escenarios *inbound* y *outbound*.

Son términos en inglés que se emplean para denominar casos en los que se adopta:

- La perspectiva del **Estado de residencia del perceptor** de la renta, es decir, aquel donde la renta “entra” (*inbound*). En España, el gravamen correspondiente es el del **IRPF o el Impuesto sobre Sociedades**.
- La perspectiva del **Estado de la fuente** desde el que se paga la renta, es decir, desde el que la renta “sale” (*outbound*). En España, el gravamen correspondiente es el del **IRNR**.

Estos escenarios se ven muy claramente con una simple distribución de dividendo de una filial a una matriz.

2. Escenario *inbound*: dividendo de fuente suiza

Supuesto. Una entidad residente en España posee el **4%** de una entidad suiza. La entidad suiza distribuye un dividendo.

Paso 1. Derecho interno. Asumamos que la normativa interna **suiza** establece un gravamen del **35%**.

Paso 2. Efecto del Convenio sobre el Estado de la fuente. Por efecto del Convenio —en concreto, del **art. 10 sobre dividendos** del CDI España-Suiza—, Suiza va a poder gravar esta renta **al máximo del 15%**. El tipo reducido del 0% previsto en ese convenio exige una participación de al menos el 10%, umbral que aquí no se alcanza.

Paso 3. Gravamen en el Estado de residencia. España también podrá gravar la renta —así lo establece el propio art. 10— y, por tanto, aplicará su **25% de Impuesto sobre Sociedades**.

Paso 4. Eliminación de la doble imposición. Desde la perspectiva de España como Estado *inbound*, que es donde se encuentra el perceptor de la renta, debemos acudir al artículo de eliminación de la doble imposición en residencia. Comprobaremos que este establece el **método del crédito**, que permite descontar de la cuota del Impuesto sobre Sociedades el importe del impuesto que se pagó en Suiza, del 15% por el tope así establecido en el art. 10 del Convenio.

3. Escenario *outbound*: dividendo de fuente española

Supuesto. Una entidad residente en España distribuye un dividendo a una entidad residente en los Estados Unidos, que posee el **27%** de las participaciones de la española.

Paso 1. Derecho interno español. Este pago de dividendos se gravaría por el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin posibilidad de deducir gastos** y a un **tipo de gravamen del 19%**, según el art. 25.1.f) TRLIRNR.

Paso 2. Efecto del Convenio sobre el Estado de la fuente. No obstante, por efecto del **CDI España-EE.UU.**, el límite al gravamen en fuente —en este caso, España— aplicable a los dividendos obtenidos por una entidad que posea al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la que distribuye el dividendo es del **5%**.

Aunque no sea relevante en el análisis desde la perspectiva puramente *outbound* española, también cabe mencionar que en Estados Unidos esta renta se puede gravar y que Estados Unidos concederá un crédito por los impuestos pagados en España, eliminando así la doble imposición.

4. Los métodos para eliminar la doble imposición (art. 23)

El artículo 23 es el precepto de cierre que opera cuando en la regla de reparto de potestad tributaria se ha optado por la tributación compartida.

Método de exención (art. 23 A).

- *Art. 23 A.1 — regla de exención.* El Estado de residencia deja exenta la renta que, conforme al Convenio, puede gravarse en el otro Estado.
- *Art. 23 A.2 — regla de crédito para rentas pasivas.* Respecto de los dividendos y los intereses de los arts. 10 y 11, el Estado de residencia **no exime, sino que concede un crédito por estas rentas**. La razón es evidente: como el gravamen en fuente está limitado a un porcentaje, la exención plena conduciría a una infra-imposición que se considera inadecuada por parte de los Estados que adoptan este precepto en sus Convenios.
- *Art. 23 A.3 — exención con progresividad.* La renta exenta se toma en consideración para determinar el tipo de gravamen aplicable al resto de la renta. Tiene sentido en impuestos progresivos, como suele suceder con los impuestos sobre la renta de las personas físicas.

Método de crédito (art. 23 B).

- *Art. 23 B.1 — crédito ordinario.* El Estado de residencia grava la renta mundial y deduce el impuesto pagado en el otro Estado, **con el límite** de la parte del impuesto propio que corresponda a esa renta. Es un crédito *ordinario*, no *íntegro*: si el impuesto de la fuente excede del que correspondería en residencia, el exceso no se recupera.

- *Art. 23 B.2.* Las rentas exentas en fuente se toman en cuenta para el cómputo del impuesto en residencia.

Ejemplo comparado. Una sociedad residente en R percibe un dividendo de 300.000 € de una sociedad residente en S, correspondiente a una participación del 4%. El tipo del impuesto sobre sociedades en R es del 25% y el límite convenido en fuente, del 15%.

	Exención (23 A)	Crédito (23 B)
Retención en S (15%)	45.000	45.000
Tributación en R	0 € por la vía del 23 A.1 ...	75.000 (25% s/ 300.000)
	... pero el art. 23 A.2 ordena aplicar crédito por tratarse de un dividendo del art. 10	crédito: -45.000
Cuota en R	30.000	30.000
Carga total	75.000 (25%)	75.000 (25%)

El ejemplo evidencia por qué el art. 23 A.2 es tan relevante: sin él, la exención pura habría dejado la carga total en 45.000 € (15%), muy por debajo del tipo de residencia. Con él, ambos métodos convergen en el mismo resultado para las rentas pasivas.