



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

Facultade de Economía e Empresa

Trabajo de
fin de grado

La Doble Imposición
Internacional en el
Sistema Fiscal Español

Mecanismos para eliminar la
DII

Autora: Lara Neira Regueiro

Tutor: Ignacio Fernández
Fernández

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Año 2017

Trabajo de Fin de Grado presentado en la Facultad de Economía e Empresa de la Universidad da Coruña para la obtención del Grado en Administración y Dirección de Empresas

ÍNDICE

ABREVIATURAS EMPLEADAS	3
NORMATIVA UTILIZADA	4
RESUMEN	6
PALABRAS CLAVE	6
ABSTRACT	7
KEY WORDS	7
1. Introducción. Contextualización económica	8
2. La Doble Imposición Internacional	9
2.1 Concepto y causas	9
2.2 Efectos de la Doble Imposición Internacional	12
3. Medidas para evitar la Doble Imposición internacional	15
3.1 Concepto	15
3.2 Medidas Unilaterales	15
3.3 Medidas Bilaterales o Multilaterales	16
3.3.1 Los Convenios para evitar la Doble Imposición	16
3.3.2 Directiva Matriz-Filial	19
4. Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional	21
4.1 Método de exención	21
4.2 Método de imputación	23
4.2.1 Método de deducción	24
5. La Doble Imposición en el Sistema Fiscal Español	25
5.1 La DII en el Impuesto sobre Sociedades	25
5.2 La DII en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas	36
5.3 La DII en el Impuesto sobre la Renta de los no residentes	40
5.4 La DII en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	42

5.5 La DII en el Impuesto sobre el Patrimonio	44
6. Conclusiones	46
7. Bibliografía.....	50
8. Anexos.....	54
ANEXO 1	54
ANEXO 2	63
ANEXO 3	66
ANEXO 4	67

ABREVIATURAS EMPLEADAS

CDI: Convenio de Doble Imposición

DII: Doble Imposición Internacional

ETVE: Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LIRPF: Ley de Impuesto sobre renta de las personas físicas

LIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

MD: Modelo Convenio

OCDE: Organización para la cooperación y desarrollo económicos

RD: Real decreto

RIS: Reglamento del Impuesto sobre sociedades

UE: Unión Europea

NORMATIVA UTILIZADA

- **Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011**, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes
- **Real Decreto 537/1997, de 14 de abril**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (**Disposición derogada**).
- **Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- **Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
- **Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- **Real Decreto - Ley 3/2016, de 2 de diciembre**, modifica la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social
- **Real Decreto Legislativo 4/2004, 5 de marzo**, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (**Disposición derogada**).
- **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
- **Ley 16/2007, de 4 de julio**, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea
- **Ley 19/1991, de 6 de junio**, del Impuesto sobre el Patrimonio
- **Ley 22/2009, de 18 de diciembre**, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- **Ley 29/1987, de 18 de diciembre**, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones

- **Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF**, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- **LGT: Ley General Tributaria** (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)
- **Ley 27/2014, de 27 de noviembre**, del Impuesto sobre Sociedades
- **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo
- **Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas**, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF)

RESUMEN

La doble imposición internacional se produce cuando un mismo hecho imponible que afecta a una misma persona es gravado en dos países diferentes en el mismo ejercicio fiscal. Este fenómeno atenta contra el clima distendido que tiene que haber en las relaciones económico-financieras de dos Estados.

El aumento de la evasión impositiva, el desaliento en la inversión de capital extranjero, el freno al desarrollo económico, así como el quebrantamiento de los esquemas de una imposición justa, constituyen algunas de sus consecuencias más notorias. Por ende, el tema de nuestra investigación se centra en el estudio de la incidencia de la doble imposición y las medidas que se pueden adoptar de manera unilateral, bilateral y multilateral para minorar las repercusiones que provoca esta doble tributación.

Dentro del marco de las relaciones bilaterales se tratará la solución que propone el Modelo Convenio de la OCDE que se caracteriza por ciertos rasgos comunes como son: la seguridad jurídica, el fomento de la inversión, la no discriminación y el intercambio de información.

A lo largo de este trabajo veremos de manera particular el tratamiento específico que tiene la DII por parte de la normativa reguladora de los diferentes tributos.

PALABRAS CLAVE Doble Imposición Internacional, Convenios de Doble Imposición, Métodos de corrección, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, Modelo Convenio, OCDE, Internacionalización

ABSTRACT

International Double Taxation happens when the same taxable event affecting the same person is taxed in two different countries in the same fiscal year. This phenomenon undermines the relaxed climate that has to be in the economic-financial relations of two States.

Increased tax evasion, discouragement in the investment of foreign capital, economic development, as well as the breakdown of schemes of just taxation, are some of the most striking consequences. Therefore, the focus of our research is on the study of the incidence of double taxation and the measures that can be taken unilaterally, bilaterally and multilaterally to mitigate the consequences of double taxation.

Within the framework of bilateral relations, the solution proposed by the Model OECD Convention which is characterized by certain common features such as legal certainty, investment promotion, non-discrimination and information exchange.

Throughout this work we will see in a particular way the specific treatment that the DII has on the part of the regulatory regulation of the different taxes.

KEY WORDS International Double Taxation, Double Taxation Agreements, Correction methods, Corporation tax, Personal Income tax, Income tax for no-residents, Inheritance and gift tax, Wealth tax, Model Agreement, OCDE, Internationalization.

1. Introducción. Contextualización económica

El proceso de globalización actual está produciendo infinidad de intercambios de bienes, servicios o capitales que tienen una gran incidencia en la estructura tributaria mundial. La normativa fiscal pretende someter a gravamen los distintos hechos imposables que se producen en el ámbito económico que, al ser éste cada vez más internacional, provoca el auge de la problemática de fijar el territorio donde se consideran producidos estos hechos imposables. Es por ello que las normativas jurídicas de los Estados tratan de coordinar todos estos movimientos a través de normas internas y Convenios entre países. Por lo tanto, uno de los propósitos de nuestra política fiscal es adaptarse cuanto antes a los cambios que se están produciendo en la actualidad. El principal propósito de esto es corregir y eliminar uno de los fenómenos más importantes a nivel internacional que se produce en estos intercambios: la Doble Imposición Internacional (DII).

El fenómeno de la doble imposición constituye uno de los principales núcleos de atención por parte de los diferentes organismos internacionales para desarrollar normas dirigidas a solventar esta problemática. Esto es así debido al efecto nocivo que produce la DII en el desarrollo de las relaciones económicas internacionales, así como por la necesidad de recibir una tributación equitativa y evitar una sobreimposición sobre los rendimientos.

Como consecuencia de todo ello, es importante la identificación de la tipología de situaciones que derivan en la Doble Imposición Internacional, así como los métodos que existen para su corrección. El primero de ellos, el de exención, trata de corregirla permitiendo evitar la totalidad de la tributación de las rentas satisfechas en el extranjero. El segundo método analizado en el trabajo es el de imputación que integra en la base imponible la renta obtenida y gravada en el extranjero, permitiendo deducir así sólo una parte del total.

En este sentido, la evolución de los métodos para corregir la DII es progresiva, pudiendo incluso anunciar recientemente la llegada de tratados de carácter multilateral que posteriormente se explicarán.

El objetivo de este trabajo es dar una visión realista de las causas, efectos y consecuencias de este fenómeno en el panorama del Sistema Fiscal Español, tratando de evitar la evasión fiscal y minimizar la interferencia en los intercambios internacionales. En palabras de VITO, Tanzi y HOWELL, Zee, *“El sistema también debe contar con procedimientos administrativos simples y transparentes, de manera que resulte obvio cuando el sistema no está cumpliéndose en la forma en que fue ideado”*¹.

2. La Doble Imposición Internacional

2.1 Concepto y causas

La doble imposición es el hecho de que una misma renta esté sujeta a dos o más tributos que sean similares, en general a dos impuestos y más concretamente, a dos gravámenes sobre la renta. Puede producirse en el mismo país o como consecuencia de la colisión entre las normas de dos estados distintos, en cuyo caso esa doble imposición pasa a llamarse doble imposición internacional. Siguiendo a BORRÁS RODRÍGUEZ, éste define el fenómeno 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”*². Por otra parte, para CALDERÓN CARRERO *“concorre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídicos-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo”*³. Partimos de estas definiciones, pero son

¹ VITO, Tanzi y HOWELL, Zee. (2001) *La política tributaria en los países en desarrollo*. Fondo Monetario Internacional. Pág 7

² BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1974) *La Doble Imposición Internacional: problemas jurídico-internacionales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Pág 30

³ CALDERÓN CARRERO, J.M. (2005) *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Pág. 294.

infinitos los conceptos que se han descrito sobre la DII a lo largo de la extensa evolución de la fiscalidad internacional, pero cabe distinguir dos tipos de doble imposición: en primer lugar, **económica**, que se produce cuando dos obligados tributarios soportan el gravamen por una misma renta por impuestos similares. En segundo lugar, la **jurídica** se produce cuando un único obligado tributario soporta el doble gravamen, es decir, cuando una misma persona es gravada por una misma renta en más de un Estado en un mismo período impositivo. La doble imposición jurídica puede provenir de diversas causas, la más importante es la existencia de principios de tributación dispares, como el de territorialidad y de residencia, pero también tienen importancia las discrepancias en la concreción y definición del criterio adoptado incluso cuando los países en conflicto hubieran aplicado un mismo principio. Ambas se pueden corregir mediante los mecanismos de exención e imputación. El primero de ellas, se aplica en el país de residencia en caso de que exista Doble Imposición Económica y en el de la fuente si resulta ser jurídica; el de imputación o deducción, se aplica para ambas en el estado residente de la entidad perceptora de las rentas.

La doble imposición económica se estudia en los artículos 21, 22 y 32 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades; y la jurídica, en el 31 de la misma. Por ende, “ambas técnicas sirven para eliminar tanto la Doble Imposición Jurídica como la Doble Imposición Económica. Además, estos dos mecanismos se utilizan tanto en las legislaciones internas como en los Convenios para evitar la Doble Imposición”⁴.

La movilidad de personas y la transferencia internacional de los capitales hacen necesaria una intercomunicación que constituye un sistema tributario abierto. Es así como surge una nueva rama del ordenamiento jurídico, el Derecho Internacional Tributario, que tiene sus raíces en la conclusión de las primeras convenciones fiscales contra la doble imposición por parte de los Estados soberanos tras la Primera Guerra Mundial.

⁴ WOLTERS KLUWER. *Deducción por Doble Imposición internacional. Métodos para eliminar la doble imposición internacional*. PDF, Capítulo V.

Fue en la reunión de Cambridge del Instituto de Derecho Internacional, en agosto de 1895, cuando se abordó por primera vez el problema de la doble imposición en las relaciones mundiales. Y, con ello, surgieron los llamados Convenios de Doble Imposición como medida de eliminación de este grave problema.

Posteriormente, la Sociedad de Naciones impulsaría el desarrollo y expansión de este tipo de acuerdos allá por los años 20 tras el Tratado de Versalles (1919). En España, los primeros convenios fueron firmados con Gran Bretaña (1924) y Francia (1927). Tales alianzas, como indica Sainz de Bujanda, *“se trataban de medidas de carácter unilateral que fueron de escasa utilidad para las empresas extranjeras con actividades en España a las que, como garantía de sus intereses frente al Fisco español, bastaban las medidas previstas en la Ley española del Impuesto sobre los beneficios de las Empresas sociales”*⁵.

En la década de los sesenta y setenta se suscriben tratados de doble imposición que siguen actualmente en vigor con los Estados de: Noruega(1963), Suiza (1966), Austria (1966), Finlandia (1967), Portugal (1968), Bélgica (1970), Países Bajos (1971), Dinamarca (1972), Francia (1973), Japón (1974), Brasil (1974)...aunque quedaron fuera de los conciertos potencias de gran importancia económica como E.E.U.U, países hoy miembros de la UE como son Grecia o Irlanda y la mayoría de los Estados Latinoamericanos. En la actualidad están rubricados 102 convenios para evitar la doble imposición, estando en vigor 93. Los otros 9 se encuentran en distintas fases de tramitación (Azerbaiyán, Bahrein, Bielorrusia, Cabo Verde, Catar, Montenegro, Namibia, Perú y Siria)⁶.

A pesar de los múltiples acuerdos, numerosos intelectuales del derecho resaltan, aún hoy, el escaso grado de ‘internacionalidad’ del Derecho Tributario.

Esto se debe, fundamentalmente, a un conflicto de interpretación, ya que una incorrecta comprensión de las disposiciones aplicables puede generar mayores y serios problemas que los que ocasionarían la ausencia de convenio. Por tanto, éste deberá albergar sus

⁵ SÁINZ DE BUJANDA, F. “La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales (...)”. Ob.cit. págs 276 277.

⁶ Ver ANEXO 1

propias reglas de entrada en vigor, definiciones, interpretación, aplicación y derogación o renuncia.

Los pactos bilaterales y multilaterales (los menos) nacidos para luchar contra la doble imposición internacional, deberán ser interpretados y aplicados de manera uniforme por los Estados signatarios, lo que requiere, como venimos señalando, la necesidad de establecer una estrecha colaboración entre sus Administraciones tributarias mediante el procedimiento amistoso y el intercambio de información.

Otra de las causas de la DII es el poco consenso que existe entre los diferentes Estados a la hora de determinar las bases imponibles de sus contribuyentes. Esto podría tener origen en los poderes que tienen las administraciones públicas *“para ajustar los precios de las operaciones entre sociedades vinculadas, con el objetivo de evitar la elusión en los precios transferencia, pudiendo ser utilizados como mecanismos de alteración artificial de los precios de bienes o servicios llevados a cabo por una empresa a otra vinculada, ubicada en otro país con el objetivo de que el beneficio se produzca en un país determinado”*⁷.

Por último, se puede resumir como la causa última de la DII, la superposición de jurisdicciones fiscales que pretenden desplegar su soberanía financiera sin ninguna limitación. Esta posibilidad de someter a imposición residentes en el territorio nacional, así como a aquellos sujetos afincados en otras naciones, guarda su razón de ser en los denominados principio personalista y principio de territorialidad, que más adelante se explicarán detalladamente.

2.2 Efectos de la Doble Imposición Internacional

La doble imposición internacional tiene como resultado que la renta (o el patrimonio) del contribuyente sea gravada más de una vez, mediante el mismo impuesto o uno análogo, en un mismo período de tiempo; lo cual, en adición a ser injusto, constituye

⁷ MARTÍNEZ FERREIRO, José Manuel. (2014). *Doble Imposición Jurídica Internacional. Convenios de Doble Imposición*. Pág 25

una excesiva carga fiscal que provoca un quebrantamiento del principio de capacidad contributiva ya que el sujeto del impuesto realiza derogaciones que no son proporcionales con la riqueza que ha obtenido. Una misma renta (o patrimonio) no debe someterse a tributación dos veces por el mero hecho de estar vinculada a dos Estados por su origen o residencia de su titular.

Debemos diferenciar entre la doble imposición jurídica y la económica para tratar sus efectos de forma distinta. Para que exista la primera se han de dar conjuntamente los siguientes requisitos: “identidad en la persona, identidad en el impuesto e identidad en el período impositivo”⁸. Por otro lado, la DII económica se produce cuando la renta obtenida por una sociedad es gravada tanto por la empresa como por el socio, siendo cada uno residente de diferentes estados. De acuerdo con los comentarios al MC de doble imposición se considera que existe DII jurídica internacional en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando dos países gravan a una misma persona por su renta total, cuya solución sería la definición del Estado de residencia mediante un CDI.
- 2) Cuando un residente en un Estado obtenga rentas en otro y los dos las sometan a gravamen, en este caso la solución sería la distribución de la potestad tributaria y definición de los mecanismos para evitar la DI mediante los CDIs y normas internas.
- 3) Cuando dos Estados gravan a una misma persona no residente en ninguno de ellos, son supuestos de obtención de rentas a través de un EP en otra nación.

Al producirse la doble imposición internacional, ésta deriva en una desigualdad de trato en relación a determinadas entidades que no es deseable, sobre todo si se piensa que el incremento que han experimentado en estos últimos años las relaciones económicas internacionales ha llevado a que numerosas personas se encuentren vinculadas a más de un país.

⁸ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo. Artículo 65.3.a)

*“En la misma medida en que puede afirmarse que una imposición personal que exceda la capacidad contributiva trata de forma diferente a los iguales, crea discriminaciones y rompe la neutralidad con relación a las fuentes de rentas, quebranta los esquemas de una imposición justa”*⁹, puede decirse que la doble carga internacional es injusta pues produce los mismos efectos. Es reconocida la necesidad de impulsar las medidas para evitar la doble imposición internacional en tanto que se le 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 países.

Aparte de este principal efecto, también provocaría la existencia de una carga fiscal desigual sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad. Además, incrementaría el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras dependiendo del lugar que ocupe el elemento fiscal para el inversionista al destinar dinero en un país determinado, pues una inadecuada regulación fiscal puede producir un entorpecimiento de la inversión extranjera y proporcionar el traslado de capital, que pudo haberse invertido en un país, hacia otro más competitivo fiscalmente.

Provocaría, además, el incremento de las operaciones intermedias realizadas a través de Estados que revistan el carácter de paraísos tributarios o países de baja tributación, con el fin de reducir la imposición global total.

Otro de los efectos de la DII es la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición supranacional en la localización de los factores de producción, así como originar una deformación de la libre circulación de fondos, trabajo y técnica; siendo lógico que un exceso de carga fiscal determine una desviación de capitales de aquel Estado donde su utilización sería deficiente o no rentable, a otro donde se produzca su óptima utilización. Si como efecto de la doble imposición se favorece el freno al desarrollo económico y, en particular, a la inversión extranjera y se propicia un incremento de la evasión fiscal internacional, puede producirse un entorpecimiento del gasto extranjero y facilitarse el

⁹ PERDENERA, San José. *Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos relevantes*. Mendoza, 2014. Pág 27

traslado del capital, que pudo haberse invertido en un país, hacia otro más competitivo fiscalmente.

3. Medidas para evitar la Doble Imposición internacional

3.1 Concepto

Las medidas para evitar la doble tributación consisten, en esencia, en establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de sujeción en dos o más países, esto es, aquellas medidas que responden a la forma de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar la DII, todo ello enfocado no a la renta en sí, sino a las consecuencias y tratamiento fiscal de tal riqueza, logrando evitar así “que sus efectos afecten el normal desenvolvimiento de la economía empresarial”¹⁰.

Según la forma en que tales métodos sean adoptados, pueden ser de carácter unilateral o pactado, según sean adquiridos a nivel interno de cada Estado, o bien de manera bilateral si son producto de acuerdos o pactos celebrados entre los Estados.

3.2 Medidas Unilaterales

Por lo que respecta a las medidas unilaterales, serán aquellas disposiciones introducidas de forma autónoma e independiente por un Estado en su sistema normativo fiscal interno. Con este tipo de acciones, el país de residencia, tratará de evitar o limitar los efectos producidos por la doble carga generada.

Estas soluciones no serán de aplicación cuando entre los dos Estados concurrentes exista un Convenio de Doble Imposición, ya que estos últimos prevalecen frente a la ley interna de cada uno en todos los supuestos. No obstante, las medidas unilaterales serán elementos muy valiosos contra la doble imposición, en aquellos casos en los que no

¹⁰ DÍAZ DE BERNAL, Marlene. (2002). *La doble tributación*. Su consultor jurídico tributario, vía web. Pág 2

La Doble Imposición Internacional en el Sistema Fiscal Español. Mecanismos para evitar la DII exista dicho Convenio, o incluso existiendo el mismo, éste presentara lagunas, ya que en estas situaciones se estaría a lo dispuesto en estas soluciones unilaterales.

Los Estados gozan de plena autonomía para seleccionar el método a aplicar, pero la mayoría de ellos optan por los métodos propuestos en el MC de la OCDE, ya sea para eliminar total o parcialmente los efectos producidos por la doble imposición. Éstos son: el Método de Exención, el Método de Imputación y el Método de Deducción.

3.3 Medidas Bilaterales o Multilaterales

Son de común acuerdo por dos o más Estados mediante convenios o tratados internacionales. Estas disposiciones constituyen el Derecho Internacional Tributario, pudiendo ser generales o especiales. Cabe mencionar la armonización fiscal, que se trata de la aproximación progresiva de los sistemas fiscales hacia la unificación hacendística. Dicha técnica ayuda a atenuar los conflictos entre los diferentes países afectados, con el fin de poder dar lugar a un Mercado Común.

3.3.1 Los Convenios para evitar la Doble Imposición

Para evitar los conflictos tributarios entre países se suelen firmar Convenios de Doble Imposición para poner solución y determinar a qué nación corresponde el derecho de gravamen. Estos pactos cosmopolitas son de aplicación prioritaria sobre el resto de normas de Derecho interno español excepto que estas últimas sean más beneficiosas que los primeros.

Han surgido muchos tipos de convenios distintos, todos ellos siguen las reglas del Modelo de Convenio (MC) de la OCDE¹¹. En España se atribuye derecho exclusivo de gravamen de los beneficios empresariales al Estado de residencia, salvo en el supuesto de que la empresa realice su actividad en otro Estado contratante por medio de un EP, en cuyo caso se opta por un sistema de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado fuente. Por otra parte, dependiendo de las categorías de renta,

¹¹ Ver ANEXO 2

existen diferentes reglas de atribución de la soberanía fiscal. Fundamentalmente coexisten dos criterios para determinar el rendimiento que se somete a gravamen por un país:

- 1. El Criterio de la renta mundial: Sostiene que ésta se somete a gravamen en aquel país donde el contribuyente tenga su residencia fiscal independientemente del lugar donde se genere o se perciba.
- 2. El Criterio del país de la fuente. Bajo el cual la renta es sometida a gravamen en el territorio en el que se ha obtenido, con total independencia del estado de residencia.

Las estructuras tributarias que establece cada nación difieren a la hora de calificar determinados tipos de rentas, lo que provoca conflictos si el gravamen que se establece para dichos tipos es diferente; “así ocurre que países que tiene el mismo criterio de quien está sujeto a tributación en cada país y con reglas de residencia o fuente similares, tengan conflicto de tributación cuando el residente de un país que obtenga una renta que en otro sea calificada jurídicamente de forma diferente¹²”.

Podemos destacar algunos convenios como: el modelo holandés, el estadounidense, el de la Comunidad Andina o el modelo de la Organización de Naciones Unidas. Este último, por ejemplo, situado entre los más importantes, tiene como objetivo equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Por lo tanto, se deriva que los fines principales son:

- La eliminación de la doble imposición, la excesiva tributación o tributación discriminatoria y la evasión fiscal.
- Suprimir las barreras tributarias al comercio y a las inversiones exteriores, dando seguridad jurídica a los inversores.
- El reparto justo de ingresos fiscales entre los Estados.

¹² AMBITE IGLESIAS, Ana María, LÓPEZ ARRABE, Carlos. (2014) *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española*. PDF, Pág 12

En los CDI se introducen cláusulas para mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, las llamadas “*tax sparing clause*” que fomentan las inversiones en países en vías de desarrollo y la cooperación entre dos o más naciones en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Los arreglos entre países para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal se refieren a la tributación sobre la renta y patrimonio neto. Un punto básico para la aplicación de cualquier pacto es la determinación de la residencia a efectos fiscales en un Estado o en otro. A estos efectos, “*la expresión <residente de un Estado Contratante> significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese estado, esté sujeta a imposición en él por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*”¹³.

Si una persona física resulta residente de ambos estados contratantes por las definiciones de residencia fiscal, su situación se resuelve sabiendo que el individuo será considerado residente del Estado donde tenga su vivienda permanente, y si la tiene en ambos, se considerará habitante de aquél donde tenga relaciones personales y económicas más estrechas.

Las rentas o el patrimonio pueden clasificarse en tres grupos: en primer lugar, aquellos que pueden gravarse sin limitación, como obtenidos por no residentes en el Estado de la fuente o de situación, sin perjuicio de su posible tributación en el país de residencia. Éstas son las rentas de los bienes inmuebles situados en éste, las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes, los beneficios de los establecimientos permanentes, las rentas de los profesionales, las remuneraciones por razón de empleo dependiente en el sector privado (siempre que el empleado haya permanecido más de 183 días en tal territorio), y las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios públicos. El segundo grupo, está formado por las rentas que pueden someterse a tributación limitada en el Estado de la fuente, sin perjuicio de su posible tributación en el de residencia; tales como los dividendos o los intereses. Esta imposición limitada hay que entenderla en el sentido de que la tributación en origen como no residente no puede

¹³ Ver ANEXO 2

La Doble Imposición Internacional en el Sistema Fiscal Español. Mecanismos para evitar la DII superar el límite, no que éste sea un tipo impositivo. Así, por ejemplo, si existe exención no se aplica el máximo permitido. El último grupo, lo conforman las rentas y patrimonio que no pueden gravarse en la nación de la fuente o de situación, y sólo tributan en el de residencia. Si un contribuyente residente de un Estado Contratante recibe rentas *“de fuentes situadas en otro Estado Contratante, si aplicamos el Convenio, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea problema de Doble Imposición ya que el estado de la fuente concederá la exención”*¹⁴. Si, por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden ser gravados de forma limitada o ilimitada en este otro Estado, el de residencia puede elegir alguno de los métodos para eliminar la doble imposición.

3.3.2 Directiva Matriz-Filial

La normativa fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes aparece contemplada en la Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011¹⁵. Su objetivo es librar de retención en origen aquellos dividendos y otras ganancias distribuidas por las filiales a sus matrices y eliminar el fenómeno de la doble tributación de estas rentas en la sociedad matriz.

Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva: a) a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales establecidas en otros; b) a las distribuciones de beneficios efectuadas por las sociedades de dicho Estado a sus filiales situadas en otros; c) *“a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado miembro y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro distinto de aquel en el que está situado el establecimiento permanente; d) a las distribuciones de beneficios por parte de empresas de dicho Estado miembro a*

¹⁴ ALBI IBÁÑEZ, Emilio. (2007). *Sistema fiscal Español*. Ariel Economía. 21ª edición

¹⁵ Ver ANEXO 4

La Doble Imposición Internacional en el Sistema Fiscal Español. Mecanismos para evitar la DII establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades del mismo Estado miembro de las que son filiales”¹⁶.

En cuanto al nivel de participación necesaria para la aplicación de la Directiva, se indica en su artículo 3.1 a. i) que la entidad debe poseer en el capital de otra establecida en otro Estado miembro una participación mínima del 10%, ii) “en las mismas condiciones, a una sociedad de un Estado miembro con una participación mínima del 10% en el capital de una empresa del mismo Estado miembro, controlada total o parcialmente por un establecimiento permanente de la primera empresa situada en otro Estado miembro”¹⁷.

Los tipos societarios que se ven beneficiados por esta Directiva se encuentran en su artículo 2, éstos son: las SA, SCA, SRL, entes públicos que se rigen por Derecho Privado y otras entidades constituidas de acuerdo con la legislación española sujetas al IS. También se aplica a la SE y a las SCE. Dichas sociedades deben “tener su domicilio fiscal en dicho Estado miembro y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Unión, iii) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I ¹⁸ o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos”¹⁹.

Con el fin de eliminar la Doble Imposición Jurídica, la Directiva recoge una exención en origen²⁰. Sin embargo, para la económica indica dos métodos de eliminación alternativos, entre los que la propia Directiva no se pronuncia sobre la preferencia entre uno u otro: exención o imputación y ambos aplicados en destino.

España ha traspuesto al ordenamiento jurídico interno la mencionada Directiva para que sean aplicables las normas que recoge, pero deberemos tener en cuenta una doble perspectiva, ya que se encuentra en dos leyes diferentes: La referida a la matriz española

¹⁶ Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011. Artículo 1.1 c) y d).

¹⁷ Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011. Artículo 3.1.a) ii)

¹⁸ Ver ANEXO 4

¹⁹ Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011. Artículo 2. a) ii) y iii).

²⁰ Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011. Artículo 5

recogida en la ley del IS y la filial hispana que se observa en la ley de IRNR. La LIS trata de eliminar la doble imposición: aplicando el método de exención (artículos 21 y 22) y el de imputación o deducción (artículo 32). El primero, trata de eximir los dividendos de entidades no residentes cuando éstas estén localizadas en España, como a establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en nuestro territorio. El de imputación o deducción permite a la matriz “deducirse de la cuota íntegra el importe del impuesto efectivamente pagado por la filial extranjera, y en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que el importe del impuesto extranjero se integre en la base imponible de la matriz” ²¹.

Por su parte, los dividendos de las filiales residentes en nuestro país pagados a sus matrices se regulan en el art. 14.1 h) LIRNR: “los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otro Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situadas en otros Estados miembros” ²².

4. Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional

4.1 Método de exención

El método de exención, según el Estado de residencia, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes o nacionales obtienen en el extranjero; pudiendo ser una exención total o con progresividad. Generalmente ésta se aplica en el país de residencia del contribuyente, recayendo sobre el de la fuente la tributación del hecho imponible, permitiendo así la efectividad en los incentivos fiscales por parte de los países que buscan atraer inversión. Existen varias modalidades:

²¹ CASARES GARCÍA, Asdrúbal, PALAU FAYOS, Nieves. (2006) Relaciones matriz-filial: *Deducciones por doble imposición de dividendos y plusvalías*. Cuadernos de Formación. Colaboración 12/06. Volumen 2/2006, Págs 56-57

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. Artículo 14.1.h)

La exención integral: con ella, el Estado de residencia excluye de tributación a las rentas propias del contribuyente no teniéndolas en cuenta a la hora de fijar el tipo progresivo que puede afectar a otros rendimientos no exentos, obtenidos por el mismo contribuyente.

La exención con progresividad: consiste en la renuncia a someter a tributación las ganancias que provienen del exterior, pero incorporándolas a la base imponible del contribuyente a efectos de conocer el tipo de gravamen que les corresponde, el cual será aplicado al resto de ellas.

La diferencia entre ambas variantes reside en que la cuota a pagar, aplicando la exención con progresividad, tendrá un importe superior que el derivado de aplicar la primera modalidad, pues el tipo impositivo aplicable a la base imponible siempre va a ser mayor que el que corresponde a la exención íntegra. En el caso español, pocas veces se produce la primera forma ya que la recaudación es la base de nuestro sistema tributario y como ya hemos dicho, la segunda variante aporta ventajas al Estado correspondiente, generalmente, el de residencia del contribuyente.

Sin embargo, la exención con progresividad tiene ventajas sobre la primera en el sentido de que no discrimina entre los distintos países de residencia por el origen de las rentas. Deja totalmente exentas las que proceden del exterior y las restantes son gravadas al tipo impositivo que les correspondería si se produjesen en su patria de origen.

Si suponemos que una persona física con una renta mundial de 100.000€, de los cuales 80.000 proceden de su país de residencia (España) y 20.000€ de uno extranjero con el que no hay Convenio de Doble Imposición deberemos aplicar la norma interna. El tipo de gravamen en España es del 30%; y en el país foráneo, del 20%. Si toda la renta del contribuyente se obtuviera en el de residencia, soportaría un impuesto de 30.000 (30% s/ 100.000); si por el contrario, obtuviera la renta tal como se ha indicado, y no existiera método para eliminar la doble imposición, la carga que soportaría sería 30.000 + 4.000 (20% s/20.000). Por tanto, de 34.000€. Aplicando el método de exención con progresividad: Como el impuesto pagado en el extranjero es inferior al pagado en el país de residencia, tendríamos el siguiente resultado:

B.I: 80.000

Tipo: 30%

Cuota: 24.000

Total pagado: 28.000 (24.000+4.000)

4.2 Método de imputación

Este método, también conocido como crédito fiscal o “tax credit”, consiste en que el Estado activo que lo establece exige al contribuyente declarar por su renta mundial, siguiendo las palabras de Francesc Barnadas²³, pero les permite restar de su cuota tributaria el impuesto satisfecho en el extranjero por el mismo hecho imponible. Este método no elimina la doble imposición, sino que, erradica sus efectos.

Existen dos modos:

Imputación integral: permite al contribuyente deducir aquellos impuestos extranjeros soportados por un mismo hecho imponible sin límite alguno.

Imputación ordinaria (o limitada): el Estado que concede dicha aplicación, establece que la imputación de los impuestos extranjeros no puede ser superior a la cuota que tendría que pagar el contribuyente si dichas rentas fueran de origen nacional.

El método de imputación, iba a ser ventajoso para los países desarrollados, (aquellos que pueden ser exportadores de capital). Los beneficios tributarios otorgados al sujeto pasivo por el país de la fuente, tributarán en el de residencia (aun no habiendo contribuido en el de la fuente).

Con el objetivo de eliminar tantas ventajas por parte de los Estados más ricos, se utilizó el método denominado “*tax sparing*”, con el que la nación de residencia permite

²³ BARNADAS, Francesc. (1997). *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. Ediciones Gestión, Barcelona. 2ª edición. Pág 51

deducirse la cantidad que hubiera correspondido pagar en el de la fuente de no existir el beneficio fiscal.

Otra de las maneras propuestas para evitar la doble imposición, es la imputación del impuesto subyacente o *“underlying tax credit”*, que permite a la sociedad matriz del Estado de residencia deducirse el impuesto soportado en el de la fuente y el pagado por la filial cuando distribuyó sus beneficios; siempre con el límite de lo que correspondería pagar en el de residencia por el mismo hecho imponible.

Si analizamos las ventajas que tiene este método diremos que grava de forma correcta la capacidad económica real del contribuyente y todos los sujetos pasivos tributarán por rentas similares independientemente del origen que éstas obtuvieron.

Por el contrario, el método de imputación también cuenta con varios inconvenientes *“como su difícil utilización por parte del sujeto pasivo, el coste de gestión tributaria a través de vías de colaboración e información entre Estados, y la anulación de las políticas fiscales del Estado de la fuente”*²⁴.

4.2.1 Método de deducción

El método de deducción se incluye dentro del de imputación y trata de gravar por el país de residencia también las rentas de fuente extranjera incorporando el total a la base imponible, aunque el impuesto satisfecho efectivamente en el extranjero se considerará gasto fiscalmente deducible y se deducirá de la base imponible del lugar de domicilio. Este método genera una compensación inferior respecto a los de exención e imputación. Su uso compensa una parte del impuesto extranjero, por lo que no resuelve totalmente el conflicto entre el residente y la fuente, por lo tanto, genera una cierta doble imposición sobre las rentas de origen extranjero.

²⁴ ROMERO FLOR, Luis María. *Doble Imposición Internacional: Concepto, medidas y mecanismos*. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla La Mancha. Págs 195-217

5. La Doble Imposición en el Sistema Fiscal Español

5.1 La DII en el Impuesto sobre Sociedades

El impuesto sobre sociedades (IS) es un tributo personal y directo que grava la renta de las organizaciones y demás entidades jurídicas. Se aplica a todo el territorio español incluyendo Canarias, Islas Baleares, Ceuta y Melilla. Sin embargo, País Vasco y Navarra tienen normativa propia, distinta a la estatal. La forma para el cálculo de la base imponible recurre a la contabilidad, ya que el dato de partida para determinarla es el resultado contable de la sociedad, que será corregido por las diferencias entre las normas contables y las fiscales. El tipo impositivo es proporcional y el impacto del propio tributo suele ser menor gracias a los incentivos fiscales que acostumbran tener las empresas vía deducciones. En la actualidad está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, así como por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el reglamento del impuesto.

El hecho imponible se encuentra regulado por el artículo 4 de la LIS, que establece que *“constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen”*²⁵, por el contribuyente.

La nueva LIS sustituye el concepto utilizado hasta ahora “sujeto pasivo” por contribuyente ya que el primero se refiere al propio tributante y al sustituto de éste. De esta manera se incorpora un concepto mucho más preciso.

Existen entidades que están totalmente exentas y, por tanto, no tienen la obligación de presentar la declaración del IS y otras que lo están, sólo, de una forma parcial (que deben aportar la declaración del impuesto, separando las rentas exentas y las no exentas). Las primeras son aquellas públicas determinadas en el artículo 9.1 LIS (El Estado, Banco de

²⁵ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. BOE_062. Impuesto sobre sociedades. 2017

La Doble Imposición Internacional en el Sistema Fiscal Español. Mecanismos para evitar la DII España, las agencias estatales...). Las entidades parcialmente exentas (enumeradas en el artículo 9.3 LIS) son las entidades e instituciones sin ánimo de lucro, las uniones de cooperativas, los colegios profesionales, las Mutuas colaboradoras de la Seguridad Social...

El período impositivo (art 27 LIS) coincidirá con el ejercicio económico, no tiene que simultanearse con el año natural, sino que dependerá del ciclo de producción o de comercialización de las empresas. En cualquier caso, el período impositivo no podrá exceder de doce meses. Por su parte, el artículo 28 LIS, dispone que el impuesto se devengará el último día del intervalo impositivo. En concreto, el artículo 136 LIS establece que se presentará en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del mismo. Finalmente, para las sociedades con forma jurídica de sociedad anónima o limitada es obligatoria la presentación de la autoliquidación por vía telemática.

La base imponible está constituida por el importe de la renta obtenida por el contribuyente en el plazo de imposición, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. *“Se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre”*²⁶

El impuesto sobre sociedades es, salvo en dos supuestos particulares, un tributo proporcional, es decir, con un tipo de gravamen fijo, que no varía cuando cambia el valor de la base imponible. Pese a ello, dispone de varios tipos. Con la entrada en vigor de la reforma fiscal, en 2015, el general se redujo hasta el 28% y en 2016, disminuye hasta el 25%.

Aplicando a la base imponible del impuesto el tipo de gravamen obtenemos la cuota íntegra. Inmediatamente después debemos realizar las posibles deducciones que

²⁶ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 10.2

tendremos que utilizar. El estudio de este trabajo se va a centrar en la deducción para evitar la doble imposición internacional.

Son varios los artículos de la LIS que recogen los métodos de corrección de la DII en el impuesto. Aquellos destinados a estudiar la doble imposición económica son el 21,22 y 32 de la mencionada ley.

En su artículo 21, evita la doble imposición calificando como exentos los dividendos en beneficio de entidades cuando “el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros”²⁷. Y en el caso de participaciones en el capital de entidades no residentes, cuando la asociación haya estado sujeta y no exenta a un tipo nominal de al menos el 10%, con independencia de algún tipo de deducción o bonificación. Se podría decir que de este modo se consiguen unificar los métodos de corrección de la doble imposición de dividendos y plusvalías.

El mismo artículo recoge las reglas anti-híbridos posicionando a España como pionera en introducir este tipo de normas, todas ellas vigentes a partir del año 2015²⁸. Así, la nueva LIS, se adapta a las pautas comunitarias y sobresale el especial tratamiento de los instrumentos híbridos como método de lucha contra el fraude fiscal internacional, supone la incorporación de las recomendaciones de la OCDE a través del “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (BEPS). Los trabajos de la OCDE señalan que las leyes nacionales que permiten elegir al contribuyente entre el tratamiento impositivo de entidades nacionales y extranjeras, podrían facilitar el uso de estos mecanismos híbridos. Así, se produciría una reducción del total de impuestos pagados por las partes implicadas que en general perjudica a la competencia, eficiencia económica y transparencia fiscal.

Para que una sociedad logre el disfrute de la exención debe, además, mantener la posesión de la participación al menos un año de forma ininterrumpida. Para el cómputo

²⁷ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 21.1.a)

²⁸ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 21.1

de este plazo se tendrá también en cuenta el período en que el bono haya sido poseído de la misma forma por otras entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, definido en el artículo 42 del Código de Comercio. Ello permite, por consiguiente, que las participaciones en las filiales no pierdan la antigüedad que tenían en el seno del grupo por el simple hecho de que se produjera una transmisión entre las entidades que lo componen.

Exclusivamente “en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa”²⁹. Este requisito se entenderá cumplido siempre que la participada resida en un país con el que España tenga firmado un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

La sociedad también podrá practicar la deducción por doble imposición de dividendos por los impuestos extranjeros satisfechos por las filiales en la parte que corresponda a los beneficios que se distribuyen siempre que cumplan los requisitos que contempla la Directiva Matriz-filial³⁰. En el supuesto de que estemos en presencia de una sociedad participada holding, es decir, que ésta “*obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos*”³¹, la aplicación de la exención sobre dividendos y plusvalías de filiales de segundo o ulterior nivel requerirá que el contribuyente tenga sobre las entidades indirectamente participadas, una porción que cumpla con los requisitos generales (5% y año de tenencia) o tenga un coste de adquisición de 20 millones de euros para poder declarar

²⁹ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 21.1.b)

³⁰ Ver página 19 de este trabajo.

³¹ PERE M, Pons (2015). *Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. 39-2015. Págs 66-71

como exento el dividendo inicialmente distribuido por la filial indirecta (asumiendo que se cumplen el resto de exigencias).

Adicionalmente, conviene recordar que los requisitos descritos con anterioridad son aplicables no sólo a los dividendos como vinimos describiendo hasta ahora, sino también a las plusvalías obtenidas en la transmisión de filiales españolas (residentes) o extranjeras (no residentes). Para beneficiarse de la exención en las ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en filiales (residentes o no), lo estipulado en cuanto al porcentaje de participación y al período de tenencia será el día en que se produzca la transmisión.

Por otro lado, la distinta naturaleza de la renta obtenida (plusvalía) impone un matiz en el cálculo de la renta exenta respecto al de los dividendos. En particular, será necesario desglosar la ganancia según sea o no con provisiones en la filial y se analizará el cumplimiento de las condiciones en cada año de generación de las reservas para determinar la porción exenta. Y, adicionalmente, la parte de ganancia que se corresponda con reservas tácitas o fondos de comercio se considerará generada de forma lineal durante todo el período de tenencia de la participación (de forma que estará exenta en proporción directa a los años de cumplimiento de todos los requisitos del artículo 21 LIS).

El Artículo 22 de la LIS califica como “exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento”³². En este caso, se produciría la doble imposición si los beneficios que quedan sujetos a gravamen en el impuesto personal existente en el Estado en que se desarrolle la actividad, fueran también sujetos a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Con este régimen de exención se pretende neutralizar la inversión en el extranjero, permitiendo a las empresas españolas optar por desarrollar su actividad a través de entidades participadas o mediante establecimientos permanentes. Para que

³² Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 22.1

existan estos últimos, las instalaciones o lugares de trabajo en los que se realice la actividad de forma habitual y continuada tienen que producirse en un país con el que España tenga Convenio de Doble Imposición.

En el caso de que se produzca la transmisión del establecimiento permanente y esto genere una renta positiva, se aplicará la exención de este artículo siempre que se cumpla el requisito de tributación mínima. La Disposición transitoria decimosexta prevé que en el supuesto de un traspaso al que le sea de aplicación el régimen especial de diferimiento, la base imponible de la entidad transmitente residente en España se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013, con el límite de la renta positiva derivada de la propia transferencia. Por otro lado, si ésta genera una pérdida, el importe de la renta negativa se minorará en el montante de las rentas positivas netas que hayan tenido derecho a la exención o que, alternativamente, hayan aplicado la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

La aplicación de esta exención cuenta con varios límites. En primer lugar, no estarán libres de carga las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico y por uniones temporales de empresas cuando su actividad se realice en un establecimiento permanente en el extranjero. Tampoco se aplicará cuando la entidad española opte por aplicar la deducción por doble imposición internacional regulada por el artículo 31 de la LIS.

Por último, el artículo 32 también trata de corregir la doble imposición económica, resultando el hecho de que una misma renta es objeto de imposición por dos contribuyentes en dos Estados.

Éste regula una deducción en caso de percibir dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, siempre que se cumplan una serie de requisitos relativos al porcentaje de participación (como mínimo el 5%) o bien que el valor de adquisición del título sea superior a 20 millones de euros y al período de tenencia de la misma, es decir, “que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio

que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año”³³.

Se integrarán en la base imponible las rentas brutas obtenidas en el extranjero y la posterior deducción, en el caso de que cumpla los requisitos, del impuesto satisfecho por la entidad participada en el Estado en el que sea residente respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, esto es, el denominado “impuesto subyacente”. Quiere decir que habrá de integrarse en la base imponible el importe total de las rentas brutas obtenidas por el desarrollo de la actividad incluyendo el impuesto satisfecho. Teniendo en cuenta que la norma se refiere al arancel efectivamente pagado, será necesario identificar los beneficios con cargo a los cuales se realiza la distribución de dividendos. Si ésta se efectúa con cargo a los beneficios del ejercicio es probable que el impuesto subyacente no se haya pagado y, en este caso, no sería posible aplicar la deducción. Si los dividendos se distribuyen con cargo a reservas, se entiende que el impuesto subyacente está pagado y se aplicaría la deducción.

Una de las consecuencias que produjo la entrada en vigor de la nueva LIS fue que el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), recogido en los artículos 116 a 119 del Texto Refundido de la LIS y artículo 41 del Real Decreto 1777/2004, perdiese parte de su importancia frente al régimen general de las sociedades españolas. Dicho régimen fue creado en el año 1995 como un mecanismo para estimular cómo actuarían las inversiones extranjeras en nuestro país, diseñando un vehículo de inversión con una serie de atributos y ventajas fiscales para los inversores.

De esta forma, éstos invertían su capital a través de una sociedad Holding establecida en territorio español (la ETVE) y, a partir de ella, acometían todas sus inversiones a nivel internacional. Al formar este tipo de sociedad el capital que se invertía en ellas desde el extranjero no tributaba en España y las plusvalías y dividendos generados tampoco. Básicamente, este régimen consiste en la *“no integración en la base imponible de la ETVE de los dividendos distribuidos por las sociedades participadas no residentes, así como de*

³³ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 32.1.b)

La Doble Imposición Internacional en el Sistema Fiscal Español. Mecanismos para evitar la DII *las rentas derivadas de la transmisión de participaciones de tales entidades*³⁴, siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos previstos en el TRLIS (art. 21) para la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera.

Sin embargo, en la actualidad con la nueva LIS, cualquier sociedad (sea o no ETVE), establecida en territorio español no tributa en España por los dividendos y beneficios generados en la transmisión de sus participaciones, siempre que tenga *“una participación mínima de al menos el 5% o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros”*³⁵.

Aun así, existe una notoria diferencia entre el régimen general y el de las ETVE, y es que, para gozar de la exención, en el general se exige una inversión mínima de 20 millones y en el régimen de las ETVE tan sólo de 6 millones. Si bien, este límite sólo se aplica en los casos en que no se alcance una participación mínima del 5 %.

No obstante, esta normativa goza de la ventaja de no tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la ganancia o reparto de beneficios, que es la razón que explica su atractivo de invertir en nuestro territorio.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que para que una empresa sea tratada como una ETVE, debe contar con una organización para gestionar sus propias participaciones. Por tanto, se prescinde su aplicación a las sociedades que se dedican a la mera posesión de títulos, sin contar con medios para la realización de una gestión activa sobre éstos. Así como a *“las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas”*³⁶

Con esta desestimación se rehúye el aprovechamiento de las ETVE para la creación de estructuras organizativas que intenten sacar provecho de los beneficios del régimen, instaurándose en España de forma artificial, sin una verdadera actividad en nuestro país. Uno de los motivos por los que han sido criticadas desde tiempos ancestrales.

³⁴ P&A Consultores, Departamento Tributario. (2004) *Régimen Fiscal de las Entidades de Valores Extranjeros*. Madrid. Pág 3

³⁵ AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales). (2015). *Reforma fiscal Impuesto sobre Sociedades. Ley 27/2014 de 27 de noviembre*.

³⁶ Texto Refundido de la LIS. Artículo 116.1

Otros de los requisitos que debe cumplir una sociedad para ser considerada ETVE es que el grado de participación en las filiales no residentes sea como mínimo un 5% o que el precio de adquisición supere los 20 millones de euros, que la entidad participada sea gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS español en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios o repartido los dividendos, también deberá realizar actividades empresariales en el extranjero en los términos establecidos en el artículo 21 del TRLIS cuando éstas no se hayan realizado previamente en territorio español. Por último, la entidad participada no puede ser residente en territorio calificado como paraíso fiscal.

La ETVE, en todo caso, deberá mencionar en la memoria el importe de las rentas exentas y los importes pagados en el extranjero correspondientes a éstas para así facilitar la información a los socios de la entidad.

Hoy en día, la mayoría de los expertos en la materia defiende su eliminación, ya que consideran que se trata de un mecanismo que elude las cargas fiscales de multinacionales. Sin embargo, la llegada de la nueva LIS, provoca que todas las sociedades gocen de la abstención de tributar por sus dividendos y plusvalías.

La sociedad también podrá practicar la deducción por doble imposición de dividendos por los impuestos extranjeros satisfechos por las filiales en la parte que corresponda a los beneficios que se distribuyen siempre que cumplan los requisitos que contempla la Directiva Matriz-filial³⁷.

La deducción por doble imposición económica internacional anteriormente analizada y encuadrada en los artículos 21,22 y 32 de la LIS, sería incompatible con la deducción por doble imposición jurídica internacional.

Y es el artículo 31 el que trata de corregir este tipo de doble tributación, indicando que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de dos cantidades:

³⁷ Referencia a la página 19 de este trabajo.

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto. Sin deducir los impuestos no pagados en concepto de bonificaciones o exenciones. La deducción no podrá superar a la recogida por el Convenio Internacional.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran producido en territorio español.

De esta forma, la deducción adopta la naturaleza propia del método de imputación limitada, en la medida en que el descuento en el canon del impuesto no podrá superar el importe de la cuota íntegra que por la obtención de dichas rentas se hubiera satisfecho en el Impuesto sobre Sociedades.

EJEMPLO

La sociedad A obtiene rentas por el arrendamiento de inmuebles: en España 100 u y en el Estado B 50 u. Los gastos relacionados con la actividad ascienden a 20 y 10 u respectivamente. El Impuesto sobre Sociedades de A será, en los siguientes casos:

- a) A está sujeta en el Estado B a un tipo del 10%

Base imponible A	$100 + 50 - 20 - 10 =$	120
Cuota íntegra de A	$120 \times 25\% =$	30
Deducción Doble Imposición:		-4
Impuesto satisfecho	$(50 - 10) \times 10\% =$	4
Impuesto que correspondería pagar en España	$(50 - 10) \times 25\% =$	10
Cuota líquida		26

- b) A está sujeta en el Estado B a un tipo del 30%

Base imponible A	$100 + 50 - 20 - 10 =$	120
Cuota íntegra de A	$120 \times 25\% =$	30
Deducción Doble Imposición:		-10

Impuesto satisfecho	$(50 - 10) \times 30\% =$	12
Impuesto que correspondería pagar en España	$(50 - 10) \times 25\% =$	10
Cuota líquida		20

Sin embargo, para evitar supuestos de “desimposición”, la norma prevé que el importe de ambas deducciones (económica y jurídica) no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en dicho territorio. En definitiva, la desgravación por doble imposición internacional jurídica y económica tendrá como límite la menor de dos cantidades: 1) el impuesto subyacente pagado por la entidad participada sumado al impuesto pagado en el Estado de la fuente en el momento de distribución del dividendo 2) el impuesto que hubiera correspondido pagar en España si la renta se produjese en el mismo país.

Actualmente, de acuerdo con la disposición decimoquinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades, en redacción dada por el artículo 3 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, recoge que *“el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente”*³⁸.

Como novedad, la LIS introduce la posibilidad de que las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota en el período en el que nazca el derecho puedan ser compensadas en los períodos impositivos siguientes sin limitación temporal (en lugar de los diez años que señalaba la norma derogada). No obstante, con el fin de favorecer la lucha contra el fraude fiscal, la LIS prevé que el derecho de la Administración para comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente al fin del plazo establecido para presentar declaración o autoliquidación del impuesto. Recientemente, con el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de

³⁸ Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modifica la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Disposición decimoquinta, Número 292. Sec. I. Pág 84751

diciembre, modificando la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, se crea una tercera medida que asegure el nivel de recaudación adecuado de la figura impositiva. Ésta consiste en regular *“nuevamente el límite a la compensación de bases imponibles negativas para grandes empresas con importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros, acompañado de un nuevo límite en la aplicación de deducciones por doble imposición internacional o interna, generada o pendiente de compensar, con el objeto de conseguir que, en aquellos períodos impositivos en que exista base imponible positiva generada, la aplicación de créditos fiscales, al reducir la base imponible o la cuota íntegra, no minore el importe a pagar en su totalidad”*³⁹.

Después de la posibilidad de aplicar esta serie de deducciones obtendremos la cuota líquida que, a su vez, será minorada por los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) realizados a lo largo del período impositivo. Llegados a este punto, obtenemos la cuota diferencial del impuesto que podrá ser positiva, a pagar o negativa. En este último caso la Administración Pública devolverá el importe calculado.

5.2 La DII en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas

El impuesto de la renta de las personas físicas es un tributo directo, personal, subjetivo, progresivo y periódico. Grava la renta de acuerdo con su naturaleza y sigue los principios de igualdad, generalidad (todos contribuirán) y progresividad (art. 31.1 de la CE) independientemente de la residencia del pagador. Actualmente, y a nivel estatal, el IRPF está regulado por la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), así como por el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF). Este impuesto se aplica a todo el territorio español excepto País Vasco y Navarra que se rigen por el régimen foral. Además, el rendimiento del impuesto está parcialmente cedido al resto de comunidades autónomas (50%) que podrán regular, con sus normas propias, algunos aspectos de éste.

³⁹ Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que modifica la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Número 292. Sec. I. Págs 84747-84748

Su objeto es gravar la renta del contribuyente, es decir, los rendimientos de trabajo, de capital y de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas del período impositivo, con independencia del lugar donde se produzcan o la residencia del pagador (art. 2 LIRPF). De este modo, es común encontrarse con situaciones en las que el sujeto pasivo tributa en España por servicios que fueron prestados en el extranjero y por las que el Estado en cuestión ya ha retenido una parte. Así, el feudatario tributaría dos veces en dos estados diferentes y se produciría la doble imposición.

Como solución para evitar esta situación, España firma con varios países los denominados “Convenios de Doble Imposición”. Además, la Agencia Tributaria implementa en el artículo 80 del Texto Refundido del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) una deducción por doble imposición internacional jurídica⁴⁰ con la que el contribuyente puede deducirse en su declaración la menor de dos cantidades: “A) *el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IRNR sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. B) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero*”⁴¹

La expresión “importe efectivo de lo satisfecho” significa que sólo cabe deducir por los gravámenes realmente pagados en el exterior. El gravamen efectivamente satisfecho ha de serlo por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IRNR.

De esta forma, la deducción minorará la cuota líquida con la menor de las cantidades resultantes del artículo. Esto significa, por un lado, evitar una reducción íntegra y, por otro, que ésta podrá aplicarse siempre y cuando las rentas se hayan obtenido en el extranjero y hayan sido gravadas por un impuesto análogo o similar al IRPF.

Por otra parte, para aplicar el tipo medio efectivo de gravamen, el artículo 80.2 recoge que “*A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal*

⁴⁰ Referencia a la página 10 de este trabajo

⁴¹ AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual práctico de renta y patrimonio 2015*. Capítulo 18: Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración. Pág 741.

fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales”.

El objeto de esta limitación, que supone la expresión “la menor de”, es clara: sólo se podrán deducir los impuestos efectivamente satisfechos en el extranjero hasta una cuantía equivalente a lo que pagaría el contribuyente por el IRPF español al incluir en su base imponible las rentas obtenidas en tierra ajena.

Para conocer el importe de la deducción que habría que aplicar, lo primordial es saber cuál es el impuesto que se ha satisfecho fuera de nuestro país. Éste se unirá a las rentas obtenidas en España para así obtener la cuota correspondiente. Seguidamente, se debe fijar el límite máximo al que podría llegar, que es aquel importe que correspondería pagar en el país de residencia del contribuyente si la renta hubiese sido obtenida en éste. Este montante es el que marca la propia deducción y, una vez obtenido, se efectuará conforme a los artículos 80.1 y 80.2.

La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de la Ley de IRPF sólo se aplica respecto de ciertos tipos de renta: los rendimientos (de trabajo, del capital y de actividades económicas) y las ganancias patrimoniales. Así, quedarían fuera de este régimen general las rentas procedentes de la transparencia fiscal internacional y las imputadas por cesión de derechos de imagen, ya que ambos gozan de mecanismos especiales para evitar la DII que posteriormente analizaremos.

Éstos se desarrollan en los artículos 91 y 92 de la Ley del IRPF. En el apartado 8 del artículo 91, se elimina la doble imposición jurídica internacional al establecerse la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero por razón de la distribución de dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda al rédito positivo incluido en la base imponible. Ésta será practicada *“aun cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquel en que se realizó la inclusión”*⁴². Es decir, cuando una persona física participe directamente en una sociedad no residente podrá deducir el impuesto que grave fuera los dividendos o participaciones en

⁴² ALONSO ALONSO, Roberto. (2013). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2). Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros (CEF). Pág 783

beneficios que procedan de una ganancia que fue objeto de inclusión. En todo caso, la deducción no podrá exceder de la cuota que en España correspondería pagar por la renta incluida en la base imponible del impuesto. Asimismo, la deducción no operará respecto de los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales⁴³.

Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional en las rentas imputadas por cesión de derechos de imagen se recogen en el artículo 92 de la Ley del IRPF, consideradas como deducciones en la cuota íntegra del impuesto. La persona física se podrá deducir el impuesto foráneo cuando la primera cesionaria sea no residente y se grava el beneficio obtenido por la cesión en dicho país. Puede darse el caso de que dicha entidad no residente obtenga otras rentas, por lo que la norma especifica que el impuesto extranjero deducible es el que corresponde al beneficio neto derivado de la contraprestación por la cesión del derecho a la explotación de la imagen, o del consentimiento o autorización para su utilización.

Los requisitos para poder aplicar la deducción son: en primer lugar, debe tratarse de rentas obtenidas en el extranjero y, en segundo, que allí hayan estado sometidas a tributación, es decir, que como ya se ha dicho, nuestra normativa fiscal interna, a diferencia de lo que sucede en algunos otros países, no contempla los denominados sistemas de *“tax sparing”*, según los cuales en el país de residencia del que percibe la renta puede deducirse el impuesto que normalmente debería haberse pagado en el país de origen, aun a pesar de que, por aplicación de algún tipo de exención o bonificación, la tributación real haya resultado allí menor.

Podríamos destacar en este momento que, a diferencia de lo que ocurre en el IS, la LIRPF no prevé para su impuesto ningún precepto que permita prorrogar a períodos impositivos futuros las cantidades no deducidas como consecuencia de una insuficiente cuota íntegra. Sin embargo, esta situación ocurre en muy pocas ocasiones en el ámbito de este impuesto.

⁴³ Ver ANEXO 3

También, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito del IS, la Ley del IRPF no exige que el gravamen en el extranjero sea de igual o análoga naturaleza y objeto que el IRPF español, ni que tenga con éste una cierta analogía o características comparables. Únicamente, en el artículo 80 de la Ley se requiere, exclusivamente, que se trate de un gravamen personal, lo cual facilita que la deducción pueda aplicarse.

5.3 La DII en el Impuesto sobre la Renta de los no residentes

El impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) grava aquélla obtenida por personas físicas no residentes en territorio español cuando ésta sea obtenida en tal territorio. Actualmente, dicho tributo está regulado por el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (LIRNR) y por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio. Se aplica en toda la superficie española sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra, *“las especialidades aplicables en virtud de normativa específica en Canarias, Ceuta y Melilla y lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”*⁴⁴. La LIRNR, en muchos puntos, se remite a la LIRPF como es en el caso de la residencia del contribuyente. El artículo 9 del LIRPF establece que *“se considera que una persona física es residente en área española cuando permanezca más de 183 días en ella, cuando el núcleo principal de actividad económica y la fuente principal de renta esté en España o cuando la residencia del cónyuge e hijos menores se encuentre localizada en espacio español”*⁴⁵. En este momento, el tipo impositivo está fijado en el 30 por 100.

El IRNR, como el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, grava diferentes tipos de intereses: rendimientos del trabajo, ganancias patrimoniales, rendimientos de capital (mobiliario e inmobiliario) y rendimientos de actividades económicas. Dentro de

⁴⁴ FERNÁNDEZ PÉREZ, José Antonio. (2016). Impuesto sobre la renta de no residentes. Centro de Estudios Financieros (CEF), Madrid.

⁴⁵ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo.

estas últimas debemos diferenciar entre las obtenidas sin establecimiento permanente y con él:

- a) mediante EP: si la actividad se realiza a través de un EP situado en España, la renta se entiende obtenida en región española siguiendo el criterio de territorialidad (art 13 LIRNR).
- b) sin EP: existen varios criterios para entender que se ha obtenido en España:
 - Cuando las actividades económicas (AAEE) sean realizadas en comarca española; sin embargo, no se considerarán rendimientos originados en nuestro país los derivados del montaje o instalación de maquinaria procedentes del extranjero cuando se realicen por el suministrador y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición.
 - Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizados en España, es decir, que sirvan a AAEE ejecutadas en nuestro territorio o se refieran a bienes situados en éste.

En un supuesto en el que un trabajador de una sociedad española con nacionalidad portuguesa obtuviese rentas derivadas de dicha sociedad, sería contribuyente por el IRNR por las rentas del trabajo que obtuvo en España, ya que no tiene nacionalidad española, pero se lucra en nuestro país (art. 5.a) LIRNR). Sin embargo, un trabajador de nacionalidad española que es residente en Mónaco sería contribuyente por el IRPF, ya que aunque haya permanecido fuera de España más de 183 días, como Mónaco es un país que tiene la consideración de paraíso fiscal, como dice el artículo 8.2 LIRPF no perderá la condición de contribuyente de nacionalidad española aunque acredite su nueva residencia en un paraíso fiscal durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes.

En este impuesto se practica en numerosas ocasiones una doble imposición ya que un contribuyente residente en España tiene que tributar por su renta mundial. Si suponemos que éste la recibe de un Establecimiento Permanente situado en Portugal tributará por ella en España (como país de residencia) y también en Portugal como país de origen de la misma. Como medidas de solución a supuestos como éste, el impuesto recoge varios métodos o mecanismos para evitar la doble imposición internacional en

el artículo 23 de la LIRNR. Lo primero a tener en cuenta en este tema es saber si existe un Convenio de Doble Imposición con el país extranjero, en el caso de que lo haya se aplicará éste antes que la normativa interna del impuesto; si no lo hay, se aplicarán los artículos que conforman esta Ley. Cabe destacar el artículo 24 de la LIRNR el cual establece que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. El principio de no discriminación no se puede alegar cuando la ley fiscal establece distinto tratamiento para las personas sujetas por obligación personal (las personas residentes en territorio español) y las que estén por obligación real (las no residentes). También es importante en este aspecto el artículo 29 de la LIRNR que recoge que se permite la aplicación del convenio a otras partes del espacio de los Estados contratantes que estén específicamente excluidas del ámbito de aplicación del convenio o cualquier otro de los que el Estado asuma relaciones internacionales, y en donde se perciban impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica la alianza. Dentro del marco internacional la filial española – matriz comunitaria tiene una mención especial el artículo 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del IRNR que establece que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España que sea filial de otra residente en otro Estado miembro de la UE siempre que esta disponga de al menos el 5% del capital de la primera, están exentos de tributación en España. Dicha participación debe haberse mantenido al menos un año de manera ininterrumpida, ambas sociedades deben estar sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, y el reparto del beneficio no debe haber sido consecuencia de la liquidación de la filial.

5.4 La DII en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Se dice que es de naturaleza subjetiva al graduarse el gravamen

progresivamente en función de la capacidad económica del adquirente y de las circunstancias personales y familiares que instrumenta la ley para determinar la cuota tributaria. El impuesto limita su ámbito de aplicación a las personas físicas y se exigirá en toda la región española excepto en los regímenes forales de País Vasco y Navarra además de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales. La cesión de la carga a las CCAA se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la transferencia de Impuestos del Estado a las CCAA y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica ley de entrega (artículo 2.2 de la ley). Estas específicas leyes de cesión deben tener un marco de referencia idéntico y éste está compuesto, actualmente, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

En el momento de delimitar la sujeción al impuesto sucesorio, las legislaciones de los diversos Estados adoptan distintos criterios, tales como la residencia o nacionalidad del causante; de los herederos o el lugar de situación de los bienes transmitidos o frecuentemente la combinación de todos estos principios.

La ley española fija como norma general la residencia del adquirente, por tanto, tributan en España las adquisiciones por herencia o legado cuando el heredero o legatario resida en España y las donaciones, cuando el donatario habite en el mismo lugar. También la adquisición de bienes o derechos situados en el área española cualquiera que sea la residencia del adquirente y las percepciones de cantidades de contratos de seguros sobre la vida cuando la empresa aseguradora sea española o cuando la aseguradora extranjera opere en España.

Los distintos dictámenes que los Estados adoptan para someter a tributación los incrementos lucrativos de patrimonio pueden conducir a supuestos de doble tributación de unos mismos bienes. Esta DII se intenta evitar mediante convenios de doble imposición o a través de disposiciones internas del Estado, a través de deducciones de las cuotas pagadas en otros países. La Ley de ISD, en su artículo 23.1 y en el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), recoge la deducción por doble imposición internacional y, básicamente sus notas son las siguientes: El artículo 2 de la Ley de ISD establece que el impuesto se exigirá sin perjuicio

de lo dispuesto en acuerdos mundiales, sólo pueden aplicarse las minoraciones los sujetos pasivos por obligación personal y se trata de una deducción limitada ya que no se descuenta todo lo pagado en el extranjero sino la menor de las dos cantidades siguientes: *“el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto similar que afecte al incremento que grava España, o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento correspondiente a bienes que radiquen o derechos ejercitables fuera de España, cuando hubieran sido gravados en el extranjero por un impuesto similar”*⁴⁶.

En consecuencia, para determinar en España las leyes tributarias aplicables a una sucesión con componente internacional, en un principio debe concretarse la residencia fiscal del difunto, la del heredero o legatario (sujeto pasivo éste último del Impuesto sobre sucesiones y donaciones), así como la localización de los activos que compongan el patrimonio gravable.

Si el fallecido y el heredero residen en España, siendo el único componente internacional la ubicación de los bienes o derechos de la herencia, se aplicará la normativa estatal siempre que el fallecido no residiera en ninguna Comunidad Autónoma durante los últimos cinco años previos a su óbito.

En el supuesto de que un Estado extranjero, donde se ubiquen bienes y derechos de la herencia, pueda gravar la adquisición de propiedades a un ciudadano no residente, la normativa española prevé el mecanismo de atenuación del gravamen aplicando las citadas normas para evitar la doble imposición, si bien habrá que comprobar qué disponen los Convenios bilaterales firmados en este ámbito por nuestro país.

5.5 La DII en el Impuesto sobre el Patrimonio

⁴⁶ CHALER IRANZO, Ramón, (2017). *Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros (CEF), Madrid. Pág 54

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de naturaleza personal, directa y ordinario por su periodicidad, es decir, el devengo del mismo es anual. Es un impuesto progresivo que recae sobre el patrimonio neto. Actualmente está regulado por la Ley 19/1991 del IP, el artículo 2 de la misma señala que se aplicará en toda la superficie española y que origina la relación jurídico-tributaria cuando el sujeto pasivo tiene en ese territorio su residencia habitual. Al igual que el IRPF, se aplica en función del principio de territorialidad.

El hecho imponible de este tributo se define como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que debe responder. Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo del patrimonio neto en el momento del devengo.

El artículo 6 de la Ley 19/1991 establece para los sujetos pasivos no residentes en España, la obligación de nombrar una persona, física o jurídica, con domicilio en el espacio español para que les represente ante la Administración Pública. En la obligación real de contribuir, el gravamen de los bienes y derechos que integran el patrimonio del contribuyente tiene las características propias de un tributo de naturaleza real, no personal: en primer lugar, éste se exigirá, exclusivamente, por los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo cuando los mismos estuviesen situados en España; y en segundo lugar, el impuesto se aplica bajo una serie de principios que determinan un mayor gravamen que en la obligación personal de contribuir. Por lo tanto, en este contexto, la tributación de los trabajadores españoles desplazados al extranjero podía verse incrementada por esta carga si tenemos en cuenta que la mayoría mantendrán situado su patrimonio en la nación española.

Las deducciones y bonificaciones para solucionar este problema de Doble Imposición Internacional se recogen en la misma Ley. Por una parte, aquella por razón de impuestos de similar naturaleza satisfechos en el extranjero, prevista en el artículo 32 de dicha Ley; y en otra, la bonificación del 75% establecida para Ceuta y Melilla, prefijada en el artículo siguiente de la misma.

Como sabemos, en el IP español los sujetos pasivos por obligación personal resultan gravados por su renta mundial. Si a esta imposición, basada en el criterio de residencia, se superpone una contribución en el Estado de ubicación del patrimonio, basado en un criterio de territorialidad, se produce la DII que España, como país de residencia, debe paliar. En este impuesto aplicamos la doble imposición jurídica⁴⁷ ya que los sujetos pasivos se podrán deducir de la cuota líquida la menor de las dos cantidades siguientes: “a) el importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de gravámenes de carácter personal sobre dichos elementos patrimoniales o b) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero”⁴⁸, teniendo en cuenta que éste es el recogido en el apartado 2 del artículo 32 de la Ley 19/1991 del IP.

Por su parte, el artículo 33 de la misma Ley, establece la bonificación del 75 % (hasta el 31 de diciembre del 2002 era del 50%) de la parte de la cuota íntegra correspondiente a bienes situados en Ceuta y Melilla. Dicha bonificación tiene las condiciones siguientes: a) Se trate de bienes o derechos de contenido económico que estén situados o hayan de ejercitarse en dichos territorios. B) El sujeto pasivo titular de tales bienes y derechos debe residir en Ceuta, Melilla o sus dependencias.

6. Conclusiones

El fenómeno que de forma más clara e intensa ha influido en las estructuras económicas, sociales y políticas del final del siglo XX ha sido el de la globalización económica. El acrecentamiento del tráfico económico, la supresión de fronteras económicas y el incremento de los intercambios comerciales internacionales, han provocado el aumento de casos de doble imposición alrededor de todo el mundo, por lo que se hace necesario

⁴⁷ Referencia a la página 10 de este trabajo.

⁴⁸ CHALER IRANZO, Ramón. (2013). *Impuesto sobre el patrimonio*. Unidad 8. Centro de Estudios Financieros, Universidad a distancia de Madrid. Pág 83

establecer las medidas oportunas ante estos cambios para evitar casos de doble imposición, tanto nacional como internacional.

Los procedimientos y sistemas anteriores a los vigentes producían, entre las personas físicas y jurídicas de los diferentes Estados, sensaciones de malestar que limitaban el comercio y las relaciones económicas internacionales. Todas las naciones han recurrido frecuentemente, de manera unánime, a declarar que el residente en un país tendrá derecho a acreditar o compensar contra el impuesto que le corresponda pagar, la contribución similar cubierta en el lugar donde se originó la renta.

Analizados los diferentes mecanismos para solucionar la doble imposición internacional podemos afirmar que ésta no puede ser impedida pero sí aminorada mediante varios sistemas: la normativa interna de los países y los acuerdos bilaterales o multilaterales. En el primer caso, se trata de medidas unilaterales que son acogidas por el ordenamiento tributario de cada país y suelen ser insuficientes para la solución de la doble imposición por dos motivos: El primero, porque habitualmente estas medidas están dirigidas a un número de supuestos, pero no contemplan todos los posibles casos; y el segundo, ya que al tratarse de doble imposición internacional y verse afectados dos países, no son congruentes con las normas de ambos Estados. El segundo sistema, trata de normas establecidas entre dos o más países. Éstas son más precisas y articulan el reparto del poder tributario entre las naciones fijando, además, los siguientes mecanismos de solución en cada uno de los numerosos problemas de doble imposición: el método de exención en el que el Estado que genera los ingresos tiene mayor derecho a gravar, por tanto, el que exenciona tiene la obligación de renunciar a su facultad impositiva, mientras que el de imputación está diseñado para mitigar la excesiva tributación en ambos, por lo que permite la concesión de créditos que minoren la base impositiva. Por otro lado, el método de exención elimina el ingreso extranjero (y también las posibles ganancias) de la base de gravamen, mientras que el de imputación grava el abono foráneo y lo incluye dentro de la base. Sin embargo, si el tipo impositivo en un país es más bajo que en otros en los cuales los residentes devengan ingresos y ganancias, este método no reflejará la realidad económica percibida en el extranjero.

Las medidas de carácter unilateral no serán de aplicación cuando se establezcan Convenios de Doble Imposición con otro Estado, excepto que éstas sean más beneficiosas intentando atraer la inversión extranjera. Ambas acciones, aunque son consideradas soluciones que suponen la disminución de ingresos al estado, lejos de esto, en realidad estimulan el incremento de las inversiones forasteras y, además, evitan la evasión fiscal.

En la actualidad ya hay suscritos más CDI que el número mínimo de tratados recomendados por la OCDE por lo que España, en este sentido, no constituye una preocupación para este organismo. Se debería, además, evaluar la necesidad de un aumento cuantitativo y cualitativo de instrumentos bilaterales y multilaterales de doble imposición tributaria internacional y, en consecuencia, que nazca la posibilidad de la negociación de tratados de doble imposición tributaria con otros Estados con los que mantenemos relaciones comerciales internacionales, así como la incorporación de nuevos métodos como el *“tax sparing clause”* referido en este trabajo, que ayudan a mejorar las condiciones de tributación. Se ha comprobado que medidas como ésta facilitaron el intercambio de información y mejoraron significativamente la comunicación entre países.

La enorme cantidad de convenios bilaterales complica significativamente la actualización del conjunto de tratados fiscales. Incluso cuando se aprobase de forma consensuada la modificación del MC OCDE, se precisaría de considerables recursos y tiempo para plasmarla debidamente en la mayoría de los pactos bilaterales. En consecuencia, la red existente no está bien sincronizada con los modelos de negociación tributarios y, con el tiempo, surgen problemas a los que es imposible dar una respuesta inmediata. Ante la falta de un mecanismo que garantice su rápida implementación, las modificaciones aportadas a los modelos de convenio no hacen sino acrecentar las discrepancias entre el contenido de los referidos modelos y el de los acuerdos fiscales en vigor. A lo largo de la investigación realizada, resulta evidente, reforzar el sistema actual poniendo fin a las prácticas elusivas BEPS, en parte modificando la red de alianzas bilaterales, lo que resulta necesario no solamente para corregir dichas prácticas, sino

La Doble Imposición Internacional en el Sistema Fiscal Español. Mecanismos para evitar la DII también para garantizar la sostenibilidad del marco de consenso a fin de eliminar la doble imposición.

Como hemos ido analizado en este estudio, los CDI pueden presentar ciertas carencias que han dado lugar al nacimiento de los tratados multilaterales. De este modo, es necesaria una constante actualización de la legislación en el ámbito internacional.

Este Trabajo Fin de Grado ha puesto de manifiesto las diferentes formas que tiene un Estado de enfrentarse al problema de la Doble Imposición Internacional que conlleva un aumento de la evasión fiscal, un desaliento en la inversión de capital extranjero y un freno al desarrollo económico, así como las disposiciones empleadas para minorar estos efectos consiguiendo mejorar la neutralidad impositiva entre países y así lograr un mejor desarrollo económico-financiero. De este modo, se le permite al contribuyente realizar operaciones o transacciones en un clima favorable sin que las normas fiscales sean abusivas.

JULIO 2017

LARA NEIRA REGUEIRO

7. Bibliografía

AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales). (2015). *Reforma fiscal Impuesto sobre Sociedades. Ley 27/2014 de 27 de noviembre*. PDF, Págs 25 y 26.

AGENCIA ESTATAL, Boletín Oficial del Estado. BOE 062. Impuesto sobre sociedades. (2017). Capítulo II: Deducciones para evitar la Doble Imposición Internacional. PDF, Págs 45 y 46

AGENCIA TRIBUTARIA (2015). *Manual práctico de renta y patrimonio 2015*. Capítulo 18: Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración. Libro, Pág 741.

ALBI IBÁÑEZ, Emilio. (2007). *Sistema fiscal Español*. Ariel Economía. 21ª edición. Capítulo VII: Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Libro, Pág 286.

ALONSO ALONSO, Roberto. (2013). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (2). Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros (CEF). Libro, pág 783

AMBITE IGLESIAS, Ana María, LÓPEZ ARRABE, Carlos. (2014) *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española*. PDF, Pág 6

BARNADAS, Francesc. (1997). *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. Ediciones Gestión, Barcelona. 2ª edición. Libro, Pág 51

BARTOLOMÉ, Antonio, CARMONA, Moisés, FERRER, Virginia et al.: (2012). *El trabajo de fin de grado. Guía para estudiantes, docentes y agentes colaboradores*. Madrid. Mc Graw Hill. Capítulo 3: ¿Cómo hacer el TFG?. Libro, Págs 95-132

BORRÁS AMBLAR, Fernando, NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente. (2013) *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y Casos Prácticos*. Centro de Estudios Financieros (CEF). Libro, pág 438

BORRÁS RODRÍGUEZ, A. (1974) *La Doble Imposición Internacional: problemas jurídico-internacionales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Pág 30

CASARES GARCÍA, Asdrúbal, PALAU FAYOS, Nieves. (2006) *Relaciones matriz-filial: Deducciones por doble imposición de dividendos y plusvalías*. Cuadernos de Formación. Colaboración 12/06. Volumen 2/2006, Págs 56-57

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2005) *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Pág. 294

CHALER IRANZO, Ramón. (2013). *Impuesto sobre el patrimonio*. Unidad 8. Centro de Estudios Financieros, Universidad a distancia de Madrid. Libro, Pág 83

CHALER IRANZO, Ramón, (2017). *Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros (CEF), Madrid. Libro, Pág 54

DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, FALCÓN Y TELLA, Ramón, MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel (Coordinadores) et al. (2010). *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*. 2ª edición. Madrid. Iustel. Libro, Capítulo 11. Determinación de la cuota diferencial. A) Deducción por doble imposición internacional.

DÍAZ DE BERNAL, Marlene. (2002). *La doble tributación*. Su consultor jurídico tributario, vía web. PDF, Pág 2

FONDEVILA GASCÓN, Joan Francesc & DEL OLMO ARRIAGA, José Luis. (2013). *El trabajo de fin de grado en ciencias sociales y jurídicas*. Ediciones Internacionales Universitarias, S.A. Capítulo VIII: Elaboración de la presentación para la defensa del TFG. Libro, págs 303-320.

GARCÍA SANZ, Mari Paz & MARTÍNEZ CLARES, Pilar. (2012). *Guía práctica para la realización de trabajos fin de grado y trabajos fin de máster*. 2ª reimpresión, enero 2013. Universidad de Murcia, servicio de publicaciones, 2012. Capítulo 1: Contextualización de los Trabajos Fin de Grado y de Máster. Libro, Págs 36-40.

LOZANO SERRANO, Carmelo. (2013) *Impuesto sobre Sociedades*. Tecnos, Madrid. Libro, Pág 411

MALVÁREZ PASCUAL, Luis, MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. Pablo et al. (2013) *Régimen Fiscal de la empresa*. 3ª edición. Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A). Lección 3: El impuesto sobre Sociedades. Libro, págs 190-200

MARTÍNEZ FERREIRO, José Manuel. (2014). *Doble Imposición Jurídica Internacional. Convenios de Doble Imposición*. Trabajo Fin de Grado, Pág 25

MARTÍNEZ QUILES, IRENE. (2015) *Un estudio de la Doble Imposición Internacional*. Trabajo Fin de Grado, Págs 17-19

PERDENERA, San José. (2014) *Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos relevantes*. Mendoza. PDF, Pág 27.

PERE M, Pons (2015). *Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el impuesto sobre sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. 39-2015. Revista, Págs 66-71

PORTILLO NAVARRO, María José: *Manual de Fiscalidad: Teoría y práctica*. sexta edición. Madrid 2013. Editorial Tecnos (Grupo Anaya. S.A). Libro, págs 323-340

P&A Consultores, Departamento Tributario. (2004) *Régimen Fiscal de las Entidades de Valores Extranjeros*. Madrid. PDF, Pág 3

ROMERO FLOR, Luis María. *Doble Imposición Internacional: Concepto, medidas y mecanismos*. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla La Mancha. Revista, págs 195-217

SÁINZ DE BUJANDA, F. “La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales (...)”. Ob.cit, págs 276 277

SIEIRO CONSTENLA, María Milagros. *La relación matriz – filial. El régimen fiscal comunitario*. Anuario Facultade de Dereito. Pág 793

VITO, Tanzi y HOWELL, Zee. (2001) *La política tributaria en los países en desarrollo*. Fondo Monetario Internacional. Libro, pág 7

WOLTERS KLUWER. *Deducción por Doble Imposición internacional. Métodos para eliminar la doble imposición internacional*. PDF, Capítulo V.

VV.AA. (2003), *Diccionario de Economía y Finanzas*. Barcelona. RBA Promociones editoriales, S.L., Biblioteca de consulta LAROUSSE. Diccionario, Pág 96

8. Anexos

ANEXO 1

Convenios de Doble Imposición (17-02-2017)

Convenios	Rúbrica (a)	Firma (b)	Publicación BOCG (c)	Publicación BOE (d)
 Albania				15/03/11 
 Alemania (Convenio y Protocolo)				08/04/68  30/07/12 
 Andorra				07/12/15 
 Arabia Saudi				14/07/08 
 Argelia				22/07/05 
 Argentina (Convenio y Protocolo) (4)				09/09/94  14/01/14 
 Armenia				17/04/12 
 Australia				29/12/92 

 Austria (Convenio y Protocolo)	<u>15/04/13</u> 			<u>06/01/68</u>  <u>02/10/95</u> 
 Azerbaiyán (3)		<u>23/04/14</u> 		
 Bahrein	<u>28/11/13</u> 			
 Barbados				14/09/11  
 Bélgica (Convenio y Protocolos) (5)		<u>02/12/09</u>  <u>15/04/14</u> 		<u>04/07/03</u> 
 Bielorrusia (2)	<u>03/06/11</u> 			
 Bolivia				<u>10/12/98</u> 
 Bosnia Herzegovina				05/11/10  
 Brasil				<u>31/12/75</u> 
 Bulgaria				<u>12/07/91</u> 
 Cabo Verde	<u>10/06/14</u> 			
 Canadá (Convenio y Protocolo)				<u>06/02/81</u>  08/10/15  

 Qatar	25/04/13 			
 República Checa (Convenio antigua Checoslovaquia)				14/07/81 
 Chile				02/02/04 
 China				25/06/92 
 Chipre				26/05/14  
 Colombia				28/10/08 
 Corea				15/12/94 
 Costa Rica				01/01/11 
 Croacia				23/05/06  
 Cuba				10/01/01 
 Dinamarca (Convenio y Protocolo) (1)				28/01/74  17/05/00   19/11/08 
 Ecuador				05/05/93 

 EE.UU. (Convenio y Protocolo)			14/07/14  22/07/14 	22/12/90 
 Egipto				11/07/06  
 El Salvador				05/06/09  
 Emiratos Árabes Unidos				23/01/07  
 Eslovaquia (Convenio antigua Checoslovaquia)				14/07/81 
 Eslovenia				28/06/02  
 Estonia				03/02/05  
 Filipinas				15/12/94 
 Finlandia (Renegociado)		15/12/15 		11/12/68 
 Francia (Renegociado)				12/06/97 
 Georgia				01/06/11  
 Grecia				02/10/02

				
 Hong Kong				14/04/12 
 Hungría				24/11/87 
 India (Convenio y Protocolo)			06/09/13 	07/02/95 
 Indonesia				14/01/00 
 Irán				02/10/06 
 Irlanda				27/12/94 
 Islandia				18/10/02 
 Israel				10/01/01 
 Italia				22/12/80 
 Jamaica				12/05/09  
 Japón				02/12/74 
 Kazajstán				03/06/11 

 Kirguistán (2)				
 Kuwait				05/06/13 
 Letonia				10/01/05 
 Lituania				02/02/04 ²
 Luxemburgo (Convenio y Protocolo)				04/08/87 ² 31/05/10 
 Macedonia				03/01/06 
 Malasia				13/02/08 
 Malta				07/09/06 
 Marruecos				22/05/85 ²
 Méjico (Protocolo)			17/02/17 ²	27/10/94 ²
 Moldavia				11/04/09 
 Montenegro	24/06/14 ²			

 Namibia	04/02/05 			
 Nigeria				13/04/15  
 Noruega (Renegociado)				10/01/01  
 Nueva Zelanda				11/10/06  
 Omán				8/09/15  
 Países Bajos				16/10/72 
 Pakistán				16/05/11  
 Panamá				04/07/11 
 Perú		06/04/06 		
 Polonia				15/06/82 
 Portugal (Renegociado)				07/11/95 
 Reino Unido (renegociado)				18/11/76 15/05/14  

 República Dominicana				02/07/14 
 Rumanía (Renegociado)	25/11/15 			02/10/80 
 Rusia				06/07/00  
 Senegal				29/12/14 
 Serbia				25/01/10  
 Singapur				11/01/12  
 Siria	08/05/08 			
 Sudáfrica				15/02/08  
 Suecia				22/01/77 
 Suiza (Convenio y Protocolos)				03/03/67  27/03/07   11/06/13  
 Tadjikistán(2)				

 Tailandia				09/10/98 
 Timor Oriental (Convenio Indonesia)				14/01/00 
 Trinidad y Tobago				08/12/09  
 Túnez				03/03/87 
 Turkmenistán (2)				
 Turquía				19/01/04  
 Ucrania (2)				
 U.R.S.S. (3)				22/09/86 
 Uruguay				12/04/11 
 Uzbekistán				10/09/15  
 Venezuela				15/06/04 
 Vietnam				10/01/06  

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública

ANEXO 2

MODELO DE CONVENIO

Capítulo I
ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1
PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

ARTÍCULO 2
IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales*, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) (en el Estado A):
 - b) (en el Estado B):
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

* *N. del T.: Entidades locales: la versión inglesa prefiere utilizar "local authorities" que también puede traducirse por "autoridades, corporaciones o administraciones locales".*

Capítulo II
DEFINICIONES

ARTÍCULO 3
DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- c) el término "empresa" se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio;
- d) las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- e) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
- f) la expresión "autoridad competente" significa:
 - (i) (en el Estado A):
 - (ii) (en el Estado B):
- g) el término "nacional", en relación con un Estado contratante, designa a:
 - (i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y
 - (ii) toda persona jurídica, sociedad de personas *-partnership-* o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante.
- h) la expresión "actividad económica" o el término "negocio" incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida 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 Leyes de ese Estado.

* *N. del T.: Puede englobar varios tipos de figuras jurídicas, según las legislaciones.*

ARTÍCULO 4 RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;
- c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

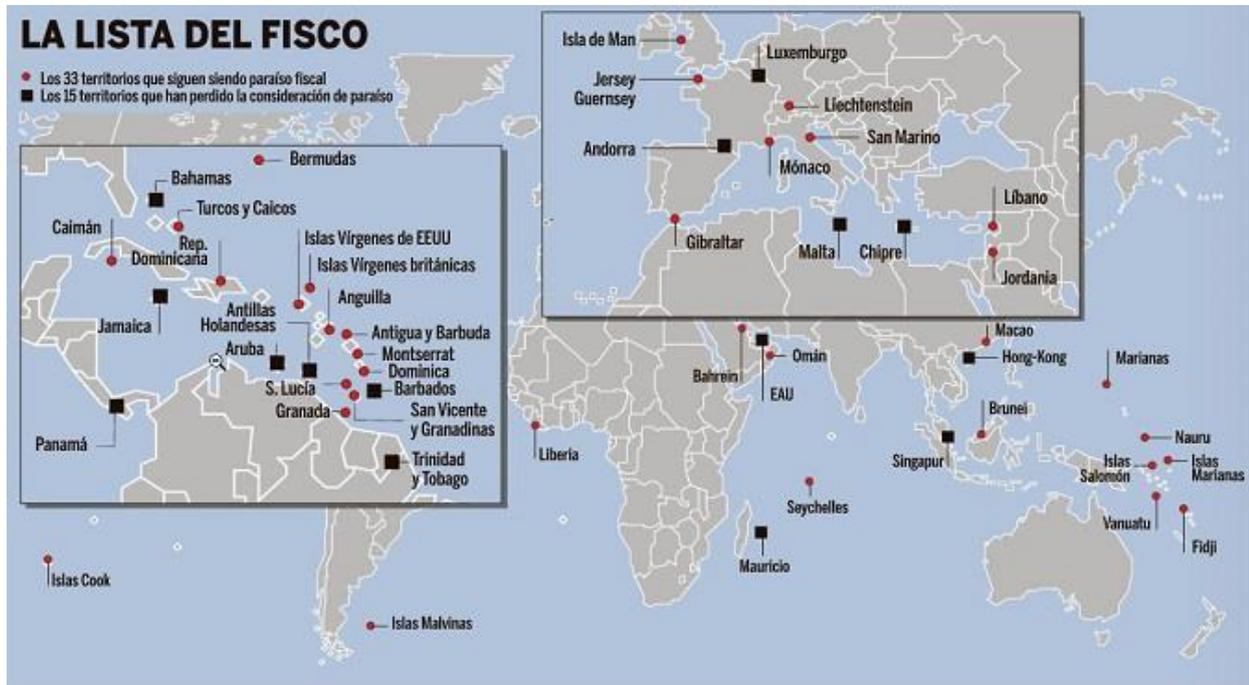
ARTÍCULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;

ANEXO 3



ANEXO 4

DIRECTIVA 2011/96/UE DEL CONSEJO
de 30 de noviembre de 2011
relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros
diferentes
(refundición)

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

procedimiento establecido en el Tratado. Procede, además, actualizar los anexos de dicha Directiva.

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 115,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

(3) El objetivo de la presente Directiva es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

Previa transmisión de la propuesta a los Parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo ⁽¹⁾,

(4) Los grupos de sociedades de Estados miembros diferentes pueden ser necesarios para crear en la Unión condiciones análogas a las de un mercado interior y para garantizar así el buen funcionamiento de dicho mercado interior. No se deben dificultar estas operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es necesario establecer para esos grupos de sociedades de Estados miembros diferentes unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo ⁽²⁾,

De conformidad con un procedimiento legislativo especial,

Considerando lo siguiente:

(1) La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes ⁽³⁾, ha sido sustancialmente modificada en diversas ocasiones ⁽⁴⁾. Habida cuenta de que es necesario efectuar nuevas modificaciones, conviene, en aras de una mayor claridad, proceder a la refundición de dicha Directiva.

(5) Los grupos en cuestión pueden desembocar en la creación de grupos de sociedades matrices y filiales.

(2) A la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de mayo de 2008 en el asunto C-133/06 ⁽⁵⁾, se considera necesaria una nueva redacción del artículo 4, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 90/435/CEE, a efectos de clarificar que las disposiciones contempladas en la misma serán adoptadas por el Consejo de conformidad con el

(6) Antes de que entrara en vigor la Directiva 90/435/CEE, las disposiciones fiscales que regían las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes variaban sensiblemente de un Estado miembro a otro y eran, por lo general, menos favorables que las que se aplicaban a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro. La cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes quedaba por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro. Era conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión.

⁽¹⁾ Dictamen emitido el 4 de mayo de 2011 (no publicado aún en el Diario Oficial).

⁽²⁾ DO C 107 de 6.4.2011, p. 73.

⁽³⁾ DO L 225 de 20.8.1990, p. 6.

⁽⁴⁾ Véase la parte A del anexo II.

⁽⁵⁾ Rec. 2008, p. I-03189.

- (7) Cuando una sociedad matriz recibe, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado miembro de la sociedad matriz debe o bien abstenerse de gravar dichos beneficios, o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios.
- (8) Para garantizar la neutralidad fiscal es conveniente, por otra parte, eximir de retención en origen a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz.
- (9) El pago de beneficios distribuidos a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por este establecimiento deben dar lugar al mismo trato que rige entre una sociedad filial y su sociedad matriz. Aquí debe incluirse el caso de que una sociedad matriz y su sociedad filial estén situadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente esté situado en otro. Por otra parte, resulta que los casos en que el establecimiento permanente y la sociedad filial se sitúan en el mismo Estado miembro pueden, sin perjuicio de la aplicación de los principios del Tratado, tratarse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro afectado.
- (10) Por lo que se refiere al trato de los establecimientos permanentes, los Estados miembros pueden deber determinar las condiciones y los instrumentos jurídicos pertinentes para proteger los ingresos fiscales nacionales e impedir que se eludan las leyes nacionales, de conformidad con los principios del Tratado y teniendo en cuenta las normas fiscales aceptadas internacionalmente.
- (11) Cuando los grupos de sociedades se organicen en cadenas de sociedades y los beneficios lleguen a la sociedad matriz distribuidos a través de la cadena de filiales, es preciso eliminar la doble imposición mediante exención o crédito fiscal. En el caso del crédito fiscal, la sociedad matriz debe poder deducir todo impuesto abonado por cualquiera de las filiales de la cadena, con sujeción al cumplimiento de las condiciones establecidas en la presente Directiva.
- (12) La presente Directiva no debe afectar a las obligaciones de los Estados miembros relativas a los plazos de transposición al Derecho nacional de las Directivas, que figuran en la parte B del anexo II.
- b) a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado miembro a sus sociedades filiales en otros Estados miembros;
- c) a las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado miembro y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro distinto de aquel en el que está situado el establecimiento permanente;
- d) a las distribuciones de beneficios por parte de empresas de dicho Estado miembro a establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades del mismo Estado miembro de las que son filiales.
2. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.

Artículo 2

A efectos de la aplicación de la presente Directiva, se aplicarán las siguientes definiciones:

- a) «sociedad de un Estado miembro»: toda sociedad:
- i) que revista una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I,
 - ii) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado miembro y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Unión,
 - iii) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos;
- b) «establecimiento permanente»: un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

1. Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:
- a) a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado miembro y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros;

Artículo 3

1. A efectos de la aplicación de la presente Directiva:
 - a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá:
 - i) por lo menos a una sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 10 %,
 - ii) en las mismas condiciones, a una sociedad de un Estado miembro con una participación mínima del 10 % en el capital de una empresa del mismo Estado miembro, controlada total o parcialmente por un establecimiento permanente de la primera empresa situada en otro Estado miembro;
 - b) se entenderá por «filial» la sociedad cuyo capital incluye la participación contemplada en la letra a).
2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros tendrán la facultad:
 - a) mediante acuerdos bilaterales, de sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto;
 - b) de no aplicar la presente Directiva a aquellas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.

Artículo 4

1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:
 - a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios;
 - b) o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan

encajarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

2. Ninguna disposición de la presente Directiva impedirá al Estado miembro de la sociedad matriz otorgar a una filial de esta la consideración de transparente en virtud de la evaluación por dicho Estado miembro de las características jurídicas de dicha filial derivadas de la legislación con arreglo a la cual se constituyó, y, en consecuencia, someter a gravamen a la empresa matriz por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que estos se perciben. En este caso, dicho Estado miembro se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos de la filial.

Si el Estado miembro de la sociedad matriz somete a esta a evaluación por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que estos se perciben, eximirá dichos beneficios o autorizará a dicha sociedad matriz a que se deduzca del impuesto adeudado la fracción del impuesto relacionado con la participación de la sociedad matriz en los beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, a condición de que, en cada nivel, las sociedades y filiales de ulterior nivel puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del correspondiente impuesto adeudado.

3. Todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz.

Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

4. Los apartados 1 y 2 serán de aplicación hasta la fecha de entrada en vigor efectiva de un sistema común de impuesto sobre sociedades.

5. El Consejo, actuando por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, aprobará a su debido tiempo las disposiciones aplicables a partir de la fecha de entrada en vigor efectiva de un sistema común de impuesto sobre sociedades.

Artículo 5

Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen.

Artículo 6

El Estado miembro del que dependa la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial.

Artículo 7

1. La expresión «retención en origen» utilizada en la presente Directiva no comprenderá el pago anticipado o previo (descuento previo) del impuesto de sociedades al Estado miembro en el que esté situada la filial, efectuado en relación con la distribución de beneficios a la sociedad matriz.

2. La presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos.

Artículo 8

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 18 de enero de 2012. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas incluirán una referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva, así como una tabla de correspondencias entre aquellas y la presente Directiva.

Artículo 9

Queda derogada la Directiva 90/435/CEE, modificada por los actos indicados en la parte A del anexo II, sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros relativas a los plazos de transposición al Derecho nacional de las Directivas, que figuran en la parte B del anexo II.

Las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la presente Directiva y se leerán con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en el anexo III.

Artículo 10

La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.

Artículo 11

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 30 de noviembre de 2011.

Por el Consejo
El Presidente
J. VINCENT-ROSTOWSKI

ANEXO I

PARTI: A

Lista de las sociedades a que hace referencia el artículo 2, letra a), inciso i)

- a) las sociedades constituidas al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) (1), y la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (2), y las sociedades cooperativas incorporadas en virtud del Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) (3), y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (4);
- b) las sociedades de Derecho belga denominadas: «société anonyme»-«naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»-«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»-«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société coopérative à responsabilité limitée»-«coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «société en nom collectif»-«vennootschap onder firma», «société en commandite simple»-«gewone commanditaire vennootschap», las entidades de Derecho público que adopten alguna de las formas jurídicas acabadas de mencionar, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho belga sujetas al impuesto sobre sociedades belga;
- c) las sociedades de Derecho búlgaro denominadas: «сбирателно дружество», «командитно дружество», «дружество с ограничена отговорност», «акционерно дружество», «командитно дружество с акции», «неперсонализирано дружество», «кооперативно съюз», «публични предприятия» constituidas con arreglo al Derecho búlgaro y que ejercen actividades comerciales;
- d) las sociedades de Derecho checo denominadas: «akciová společnost», «společnost s ručením omezeným»;
- e) las sociedades de Derecho danés denominadas: «aktieselskab» y «anpartsselskab». Otras sociedades sujetas a imposición en virtud de la Ley relativa al impuesto sobre sociedades, siempre y cuando su renta imponible se calcule y grave conforme a las disposiciones generales en materia tributaria aplicables a «aktieselskaber»;
- f) las sociedades de Derecho alemán denominadas: «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft», «Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho alemán sujetas al impuesto sobre sociedades alemán;
- g) las sociedades de Derecho estonio denominadas: «täiştiring», «usaldusühing», «osahing», «aktsiaselts», «tulundusühistus»;
- h) las sociedades constituidas o reconocidas de conformidad con el Derecho irlandés, las entidades registradas bajo el régimen de la Industrial and Provident Societies Act, las «building societies» constituidas al amparo de las «Building Societies ACTS» y «trustee savings banks» según se definen en la «Trustee Savings Banks Act» de 1959;
- i) las sociedades de Derecho helénico denominadas: «ανώνυμη εταιρεία», «εταιρεία προρισμένης ευθύνης (E.P.E.)», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho helénico sujetas al impuesto sobre sociedades helénico;
- j) las sociedades de Derecho español denominadas: «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado. Otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español;
- k) las sociedades de Derecho francés denominadas: «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «sociétés par actions simplifiées», «sociétés d'assurances mutuelles», «caisses d'épargne et de prévoyances», «sociétés civiles» que están sujetas automáticamente al impuesto de sociedades, «coopératives», «unions de coopératives», los establecimientos y empresas públicos de carácter industrial y comercial, así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho francés sujetas al impuesto sobre sociedades francés;
- l) las sociedades de Derecho italiano denominadas: «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», «società cooperative», «società di mutua assicurazione», y las entidades públicas y privadas cuya actividad sea íntegra o principalmente de carácter comercial;

- m) en virtud del Derecho chipriota: «τροπικά», según se definen en la Ley del impuesto sobre la renta;
- n) las sociedades de Derecho letón denominadas: «akciju sabiedrība», «sabiedrība ar ierobežotu atbildību»;
- o) las sociedades constituidas con arreglo al Derecho lituano;
- p) las sociedades de Derecho luxemburgués denominadas: «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «société coopérative», «société coopérative organisée comme une société anonyme», «association d'assurances mutuelles», «association d'épargne-pensions», «entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho luxemburgués sujetas al impuesto sobre sociedades luxemburgués;
- q) las sociedades de Derecho húngaro denominadas: «közkereseti társaság», «betéti társaság», «közös vállalat», «szövetkezet»; «közösségi társaság», «résztvénytársaság», «egyesülés», «szövetkezet»;
- r) las sociedades de Derecho malés denominadas: «Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata», «Soċjetajiet en commandite li l-kapital taġhom maqsum f'azzjonijiet»;
- s) las sociedades de Derecho neerlandés denominadas: «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «open commanditaire vennootschap», «coöperatie», «onderlinge waarborgmaatschappij», «fonds voor gemene rekening», «vereniging op coöperatieve grondslag», «vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho neerlandés sujetas al impuesto sobre sociedades neerlandés;
- t) las sociedades de Derecho austriaco denominadas: «Aktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften», «Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts», «Sparkassen», así como otras sociedades constituidas con arreglo al Derecho austriaco sujetas al impuesto sobre sociedades austriaco;
- u) las sociedades de Derecho polaco denominadas: «spółka akcyjna», «spółka z ograniczoną odpowiedzialnością»;
- v) las sociedades mercantiles o las sociedades civiles con objeto mercantil, las cooperativas y las empresas públicas constituidas de conformidad con el Derecho portugués;
- w) las sociedades de Derecho rumano denominadas: «societăți pe acțiuni», «societăți în comandită pe acțiuni», «societăți cu răspundere limitată»;
- x) las sociedades de Derecho esloveno denominadas: «delniška družba», «komanditna družba», «družba z omejeno odgovornostjo»;
- y) las sociedades de Derecho eslovaco denominadas: «akciová spoločnosť», «spoločnosť s ručením obmedzeným», «komanditná spoločnosť»;
- z) las sociedades de Derecho finlandés denominadas: «osakeyhtiö»/«aktiebolag», «osuuskunta»/«andelslag», «säästöpankki»/«sparbank» y «vakuutusyhtiö»/«försäkringsbolag»;
- aa) las sociedades de Derecho sueco denominadas: «aktiebolag», «försäkringsaktiebolag», «ekonomiska föreningar», «sparbanker», «ömsesidiga försäkringsbolag», «försäkringsföreningar»;
- ab) las sociedades constituidas de conformidad con el Derecho del Reino Unido.

PARTE B

Lista de impuestos a que hace referencia el artículo 2, letra a), inciso iii)

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting en Bélgica,
- корпоративен данък en Bulgaria,
- daň z příjmů právnických osob en la República Checa,
- selskabskat en Dinamarca,

ES

Diario Oficial de la Unión Europea

- Körperschaftsteuer en Alemania,
- tulumaks en Estonia,
- corporation tax en Irlanda,
- φόρος νεοδημιτού νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα en Grecia,
- impuesto sobre sociedades en España,
- impôt sur les sociétés en Francia,
- imposta sul reddito delle società en Italia,
- φόρος νεοδημιτού en Chipre,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis en Letonia,
- pelno mokeskis en Lituania,
- impôt sur le revenu des collectivités en Luxemburgo,
- társasági adó, osztalékadó en Hungría,
- taxxa fuq l-income en Malta,
- vennootschapsbelasting en los Países Bajos,
- Körperschaftsteuer en Austria,
- podatek dochodowy od osób prawnych en Polonia,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas en Portugal,
- impozit pe profit en Rumanía,
- davek od dobička pravnih oseb en Eslovenia,
- daň z príjmov právnických osôb en Eslovaquia,
- yhteisöjen tuloverojinkomstskatten för samfund en Finlandia,
- statlig inkomstskatt en Suecia,
- corporation tax en el Reino Unido.